

dr. Balogh László

**Entscheidungsneutrales Steuersystem in
Theorie und Praxis**

Lehrstuhl Finanzwesen

Copyright © 2003

Wirtschaft und Verwaltungsuniversität Budapest
BWL Ph.D. Programm

Entscheidungsneutrales Steuersystem in Theorie und Praxis

Ph.D. Dissertation

dr. Balogh László

2003.

Inhaltverzeichnis

<u>Graphikverzeichnis</u>	6
<u>Vorwort</u>	7
<u>I. STEUERTHEORETISCHE GRUNDLAGEN</u>	8
<u>1. DIE OPTIMALE STEUERPOLITIK UND DIE ROLLE DER STEUERLICHEN OPTIMALISIERUNG IM PROZESS DER FINANZENTSCHEIDUNGEN BEI UNTERNEHMEN</u>	8
<u>2. Übersicht der steuertheoretischen Grundlagen</u>	15
2.1. Interpretation der steuertheoretischen Begriffe	15
<u>3. An das Steuersystem gestellte wirtschaftliche Anforderungen</u>	28
3.1. Die historische Gestaltung des Systems der Anforderungen seit der Zeit der klassischen Volkswirtschaftslehre	28
3.2. Gegenwärtige Anforderungen	30
3.3. Die Widersprüchlichkeit der Anforderungen und ihre Prioritätsordnung	35
<u>4. Die Auswirkungen der Besteuerung auf den Markt</u>	39
4.1. Die Untersuchung von Steuerüberwälzung und Zusatzlasten mittels der partiellen Gleichgewichtsanalyse	41
Die Verteilung der Steuerlasten unter den Marktakteuren	41
Die steuerbedingte Mehrbelastung und seine Wirkung auf das Verhalten der Wirtschaftsakteure	53
4.2. Die Untersuchung der inszidental und substitutiven Wirkung der Besteuerung mit Hilfe der allgemeinen Gleichgewichtsanalyse	55
<u>5. Steuereform in der Steuertheorie</u>	62
5.1. Theoretisch interessante Vorstellungen für Steuerreformen	63
Die Ökosteuern	65
Die Tobin-Steuer	67
Die X Steuer	69
5.2. Allgemeine Erfahrungen mit den Steuerreformen der 80-er und 90-er Jahre	71
<u>II. TEIL DAS KONZEPT EINES ENTSCHEIDUNGSNEUTRALEN STEUERSYSTEMS FÜR TRANSFORMATIONSÖKONOMIEN</u>	73
<u>1. DIE CHARAKTERISTIKEN EINER TRANSFORMATIONS-ÖKONOMIE VOM ASPEKT DER ZU VERFOLGENDEN STEUERPOLITIK</u>	73
<u>2. GERECHTE UND EFFIZIENTE STEUERSYSTEME IN TRANSFORMATIONSÖKONOMIEN</u>	77
2.1. Die Bedingungen des Modells	81
2.2. Die Entwicklung des Kapitalstocks	87
2.3. Die AK-Technologie	90
2.4. Ein mögliches Gerechtigkeitskriterium	91
<u>3. DIE KONZEPTE DER KROATISCHEN UND UNGARISCHEN STEUERREFORMEN SOWIE DIE LEHREN IHRER UMSETZUNG UNTER DEM ASPEKT DER ENTSCHEIDUNGSNEUTRALITÄT</u>	94
3.1. Die kroatische Steuerreform	94
Die Beziehungen der KNS Gruppe zu den osteuropäischen Steuerreformen	94
Die Gestaltung des Steuersystems der unabhängig gewordenen Republik Kroatien	96
3.2. Das Konzept der ungarischen Steuerreform des Jahres 2000	99
Die wichtigsten fachlichen Elemente des Vorschlags zur Steuerreform und die ihnen zugrunde liegenden Argumente	99
Eigenheiten des ungarischen Steuersystems in internationalem Vergleich	100
Die Rücknahme des Steuerkonzepts	104
3.3. Bewertung der vorgestellten Steuerreformen unter dem Aspekt der Entscheidungsneutralität	106
<u>III. ZUSAMMENFASSUNG</u>	109

<u><i>IV. Anhang</i></u>	<i>117</i>
<u>1. Anhang zum Kapitel II. 2. – Mathematische beschreibung von dem Angewandten Modell</u>	<u>117</u>
<u>2. Anhang zum Kapitel II.3.1. – Grundzüge der geltenden Kroatischen Steuerregelungen</u>	<u>130</u>
<u>3. Anhang zum Kapitel II.3.3. –Die Ungarischen und Kroatischen Steuereinnahmen</u>	<u>142</u>
 <u><i>V. Literaturverzeichnis</i></u>	 <i>143</i>

GRAPHIKVERZEICHNIS

1. Graphik: Proportionale und progressive Tarife
2. Graphik: Regressive Tarife
3. Graphik: Lastenanteile
4. Graphik: Anpassung an Mengen- und Wertsteuern
5. Graphik: Steuerinzidenz bei extremer Elastizität
6. Graphik: Wirkungen einer Steuer auf die Nachfrage nach Arbeit
7. Graphik: Langfristige Angebotskurve für Kapital
8. Graphik: Steuern auf ein Monopol
9. Graphik: Steueraufkommen und Mehrbelastung
10. Graphik: Anpassung an allgemeine und selektive Steuern
11. Graphik: Die Last der Einkommensteuer
12. Graphik: Anhang 1.
13. Graphik: Anhang 1.

VORWORT

Nach der ersten öffentlichen Diskussion meiner Dissertation habe ich die Hinweise der Gutachter, die Meinung der Kommission und die im Rahmen der Diskussion formulierten Ratschläge aufgearbeitet und in die jetzige Form der Arbeit einfließen lassen. Dadurch hat sich die Struktur der Schrift verändert, die Wichtung der einzelnen Teile modifizierte sich. Neben den inhaltlichen Konkretisierungen und Präzisierungen habe ich mich bemüht, auch die Hinweise einzuarbeiten, die sich auf die Form der Darstellung der Thematik bezogen hatten.

Beginnend mit der Formulierung der Zielstellung vor einigen Jahren, über die Erstellung des ersten Entwurfs der Arbeit bis zu ihrer nun vorliegenden, fertigen Form habe ich von so vielen Kollegen fachliche und technische Unterstützung erhalten, dass ihre namentliche Aufzählung unmöglich ist.

Erwähnen und meinen Dank aussprechen möchte ich jedoch auf jeden Fall den Gutachtern der früheren Version, den Mitgliedern der Kommission, die mir eine wohlthuende Unterstützung zuteil werden ließen und derart viele Fragen, Hinweise und Gedanken formuliert haben, das damit eigentlich das Programm für meine zukünftige Arbeit fixiert wurde. Dank gebührt allen gegenwärtigen und ehemaligen Mitarbeitern des Instituts für Finanzwissenschaft an der Universität, die mir ihre Hilfe bei der Vorbereitung auf die wissenschaftliche Arbeit, beim Schreiben der Dissertation und bei der Überarbeitung zukommen ließen. Den Kollegen der Universitäten Bamberg und Passau gilt mein Dank für die Möglichkeiten, Gedanken oder Teile der Dissertation auf Konferenzen und fachlichen Konsultationen diskutieren zu dürfen, für die Bereitstellung der gesamten Palette der Forschungsinfrastruktur und für die zahlreichen Hinweise und helfenden Kritiken, mit der sie den Prozess der Arbeit begleitet haben. Vor allem jedoch gilt mein – unvergänglicher und nun auch leider nicht mehr persönlich auszudrückender - Dank Márta Sulyok-Pap.

Budapest, 25. November 2003

László Balogh

I. STEUERTHEORETISCHE GRUNDLAGEN

1. DIE OPTIMALE STEUERPOLITIK UND DIE ROLLE DER STEUERLICHEN OPTIMALISIERUNG IM PROZESS DER FINANZENTSCHEIDUNGEN BEI UNTERNEHMEN

Bei der Untersuchung der Finanzentscheidungen von Unternehmen, beim Erarbeiten der Methoden für eine effektive Entscheidungsfindung, geht die Wissenschaft von den laborähnlichen Bedingungen des „vollkommenen Marktes“ aus. Die für praktische Bedeutung der von theoretischem Aspekt sehr anspruchsvollen Analysen wird jedoch entscheidend dadurch bestimmt, wie es bei der Anwendung der theoretischen Zusammenhänge auf die Fragestellungen der Praxis, also bei der Aufgabe der theoretischen Abstraktionen, gelingt, die seitens der Realität wirkenden Faktoren als organische Elemente der Analysen in die erarbeitete Methode, bzw. in die erzielten Ergebnisse einzugliedern.

Eine der grundlegendsten abstrakten Voraussetzungen bezüglich des vollkommenen Marktes ist das Ausschließen jeglicher staatlicher Einflussnahme und damit auch das Ausschließen aller möglichen Wirkungen durch Besteuerung. Auf der anderen Seite zeigt jedoch die Praxis des unternehmerischen Finanzmanagements, dass von der Entscheidung über die Unternehmensform über die rechtlichen Rahmenbedingungen des Beschäftigens von Arbeitnehmern und die sich auf den gesamten Erdball erstreckende Suche nach Niederlassungen bis hin zur Entscheidung bezüglich der zu produzierenden Waren und die dabei zu verwendende Technologie die Gesichtspunkte des Beachtens steuerlicher Auswirkungen sowohl auf die Entscheidungen der Anleger, wie auch auf die Entscheidungen des Managements grundlegenden Einfluss haben.

Die sich mit Finanzmathematik beschäftigenden Fachbücher der internationalen wirtschaftswissenschaftlichen Literatur beinhalten in der Regel nur solche Steuermodelle, die einerseits kompliziert genug sind, um die behandelten Probleme andeutungsweise darzustellen, auf der anderen Seite jedoch vom realen Bedingungssystem der Finanzentscheidungen auf nationaler , wie auch auf internationaler Ebene weit entfernt sind.

Sowohl für die das Allokationssystem einer effizienten Marktwirtschaft als Etalon betrachtenden Fachleute, wie auch für jene Experten aus der Praxis, die dauerhaften Gewinn mittels der Produktion von marktfähigen Waren und Dienstleistungen und nicht durch Anwendung individueller Tricks (wie z. B. die Steuerarbitrage) erreichen möchten, ist es seit Jahrzehnten ein wichtiges Problem, in welchem Maße der Staat die auf dem Markt getroffenen Entscheidungen durch steuerliche Maßnahmen, bzw. durch die Ausdehnung der sich daraus ergebenden Belastungen beeinflussen darf.

Auf diese Frage suchen Steuerlehre und auch die Steuerpraxis seit langem eine Antwort. Die dabei von beiden formulierten Ziele, ihre Analysemethoden und auch die Systeme ihrer Argumentationen unterscheiden sich natürlich völlig. Die Annäherung an die Fragestellung geschieht über die folgenden Detailfragen:

- Kann ein entscheidungsneutrales Steuersystem überhaupt existieren, bzw. sind die die verschiedenen Entscheidungen beeinflussenden Wirkungen der Besteuerung minimalisierbar?
- Kann im System der Prioritäten der Fiskalpolitik ein Aussetzen, bzw. ein Zurücksetzen der entscheidungsbeeinflussenden Funktion der Steuern eine Würdigung finden?
- Vorausgesetzt, es gelingt, eine sowohl theoretisch, wie auch steuerpolitisch befriedigende Antwort auf das Problem zu finden, könnte dann die eventuell sogar grundlegende Veränderung der bestehenden steuerlichen Verordnungen im gesellschaftlichen System der Entscheidungsfindung verwirklicht werden, ohne schwerwiegende Störungen bei der Unternehmensführung oder im Bereich des Staatshaushaltes hervorzurufen, bzw., ohne eine sozial nicht tolerierbare Umordnung der Prozesse der Einkommensverteilung zu bewirken?

Den soeben erwähnten Begriff der Entscheidungsneutralität verstehe ich im weiteren folgendermaßen:

- Unter volkswirtschaftlichem Aspekt betrachte ich eine Steuer oder ein Steuersystem als entscheidungsneutral, wenn auf dem analysierten Markt nur die Einkommenswirkung nachweisbar ist, die Substitutionswirkung und die damit einher gehenden Zusatzlasten jedoch nicht.

- Unter betriebswirtschaftlichem Aspekt betrachte ich eine Steuer oder ein Steuersystem als entscheidungsneutral, wenn dadurch kein Produktionsfaktor berührt wird und der – mit der Situation vor der Besteuerung verglichene – optimale Entscheid des Unternehmens unverändert bleibt. Als Beispiel: das Ergebnis einer Entscheidung über ein Projekt stimmt aufgrund der Regel über den Gegenwartswert mit dem Ergebnis des modifizierten Gegenwartswertes überein.
- Der Begriff der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität wird partiell verstanden. So kann statt des Idealfalles der vollkommenen Entscheidungsneutralität auch von der, den realen Gegebenheiten besser entsprechenden Entscheidungsneutralität bezüglich der Kapitalstruktur, der Unternehmensform, der Wahl der Niederlassung oder der zeitlichen Abstimmung gesprochen werden.

Während der Lehrtätigkeit auf den Gebieten der Unternehmensfinanzierung und des Staatshaushaltes ergab sich das Interesse für Steuerfragen nahezu automatisch, da dieses Problem ja in beiden Themenkreisen intensiv behandelt werden muss. Seit der am Ende der 1980-er Jahre vollzogenen Steuerreform in Ungarn verfolge ich die Analysen über den Zusammenhang der Besteuerung und der finanziellen Entscheidungsfindung in der ungarischen, wie auch in der internationalen – in erster Linie in der deutschen – Fachliteratur mit besonderem Interesse.

Vor dem Niederschreiben meiner Dissertation habe ich – als eine Art Abschluss der vorbereitenden Phase meiner Untersuchungen – die folgenden Arbeitshypothesen formuliert:

- Unter Beachtung der Deckungsfunktion kann die effiziente Marktentscheidungen verzerrende Wirkung der Besteuerung unabhängig vom sozialen Präferenzensystem minimalisiert werden.
- Die bewusste Beeinflussung des Verhaltens der Wirtschaftsakteure durch die Besteuerung führt notwendigerweise zu mikro-, wie auch zu makroökonomischen Verlusten.
- Die international unterschiedliche Präferenzen reflektierende und unterschiedliche steuertechnische Methoden verwendende Steuerpraxis führt zu einer Verzerrung der internationalen Allokation der Unternehmen.
- Das Effizienzmerkmal der Besteuerung kann durch die bezüglich der Marktakteure interpretierte Entscheidungsneutralität gut beurteilt werden.

- In wachstumsorientierten Volkswirtschaften wegen der notwendigen effizienten unternehmerischen Entscheidungen auf individuellem, wie auch auf Unternehmensebene die Effizienz der Besteuerung wichtiger, als die Gerechtigkeit.
- Eine theoretisch existierende optimale Besteuerung kann in der Praxis im Falle einer Einführung eines neuen Steuersystems, bzw. bei der Reform eines funktionsfähigen Steuersystems unter völlig verschiedenen Bedingungen geschaffen werden.

Im Rahmen dieses einführenden Teils soll nur kurz erwähnt werden, was in Hinblick auf die Arbeitshypothesen erreicht werden konnte.

Die erste Hypothese kann theoretisch gültig sein, denn die Kopfquoten, gewisse – im Pigouschen Sinne verstandene – Ökosteuern (Hetényi [1999]) und die Ramsey-Steuern (Homburg [2000], pp. 176-179) dienen gerade dem in der Hypothese Formulierten. Nähert man sich jedoch der Praxis, dann wird offensichtlich, dass ein von sozialen Präferenzen unabhängiges optimales (in diesem Sinne auch als „first best“ zu bezeichnendes) Steuersystem nicht existiert.

Die Frage der Gültigkeit der zweiten Hypothese steht im Zusammenhang, inwiefern der Markt selbst im Rahmen des verwendeten theoretischen Modells, bzw., des untersuchten realen Situation als effizient anzusehen ist oder mit welchen Arten der mittels Besteuerung sicherlich positive beeinflussbaren Unvollkommenheit des Marktes gerechnet werden muss. Hier ist die einzige Steuer, die die Effizienz eindeutig verbessert und nicht verschlechtert, die Umweltwirkungen optimal integrierende Pigousteuer (Homburg [2000], pp. 199) (mit der dazugehörigen Subvention); allerdings besteht eine geringe Chance für die praktische Umsetzung.

Der dritte Fall wurde im Rahmen der Dissertation nicht detailliert analysiert, stellt jedoch sowohl in der theoretischen, wie auch in der sich auf die Transformationsökonomien beziehenden Literatur bei praktischen Untersuchungen eine immer wiederkehrende Frage dar. Hierbei besteht völlige Übereinkunft dahingehend, dass die erwähnte Erscheinung existiert und auch sehr leicht zu

schädlichem Steuerwettbewerb führen kann. Brauchbare und eindeutige Meinungen, wo denn dieser schädliche Steuerwettbewerb beginnt und mit welchem aufeinander abgestimmten steuerpolitischen Maßnahmen er abgestellt werden kann, konnten allerdings nicht gefunden werden.

Hinsichtlich der vierten Hypothese kann bei Systematisierung und Zusammenfassung der auffindbaren Meinungen festgestellt werden, dass – obwohl die Abwesenheit von Verzerrungen nicht die ausschließliche Charakteristik oder Interpretationsmöglichkeit der Effizienz – das Senken der verzerrenden Wirkungen des Steuersystems (mit Ausnahme der oben erwähnten Pigou-Steuer) in die Richtung steigender Effizienz wirkt.

Mit Hilfe des im II. Kapitel vorgestellten Modells ist hinsichtlich der fünften Hypothese ersichtlich, dass sie nur bei einem statisch interpretierten Gerechtigkeitskriterium gültig sein kann. Mittels dynamischer Interpretation des Gerechtigkeitskriteriums kann – bei Gültigkeit von ökonomisch leicht einsehbaren Bedingungen – der Widerspruch zwischen Effizienz und Gerechtigkeit gelöst werden.

Im Zusammenhang mit der sechsten und zugleich letzten Hypothese haben die Erfahrungen der in den 1980-er Jahre weltweit durchgeführten Steuerreformen, der sich gegenwärtig in der Umsetzungsphase befindlichen deutschen Steuerreform, natürlich auch der in der vorliegenden Arbeit relativ detailliert vorgestellten kroatischen Steuerreform und auch des ungarischen Versuchs einer Steuerreform aus dem Jahre 2000 nahezu einstimmig die Canard zugeschriebene Regel (Bach [1994], pp. 151-155) untermauert, nach der die alten Steuern immer besser sind, als die Neuen. Also dürfte ein an sich optimales (oder dem zumindest sehr nahe kommendes) steuerpolitisches Paket als Reform eines funktionierenden Systems wesentlich schwerer (in reiner Form beinahe unmöglich) umsetzbar sein, als im Falle der Schaffung eines in seinen Grundlagen neuen Systems des Staatshaushaltes.

Zur Analyse der zentralen Frage der hier zu besprechenden Untersuchungen werden – neben der theoretischen Betrachtung – die Erfahrungen herangezogen, die in den osteuropäischen Ländern bei der Systemtransformation auf den Gebieten der

Steuerpolitik und der internationalen Kapitalbewegungen gesammelt werden konnten. Unter dem Gesichtspunkt der Entscheidungsneutralität werden besonders die gegenwärtige deutsche, die in den 1990-er Jahren umgesetzte kroatische und die für das Jahr 2000 geplante ungarische Steuerreform, die bei der Verwirklichung der beiden zuerst genannten Pläne gesammelten und die mit dem Scheitern des ungarischen Versuchs zusammenhängenden Erfahrungen betrachtet.

Die theoretische Informationsbasis meiner Untersuchungen bestand neben der allgemeinen Durchsicht der entsprechenden ungarischen und internationalen Literatur in den Forschungsergebnissen der seit beinahe zwei Jahrzehnten arbeitenden KNS-Gruppe (Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems), in der Literatur der an der Universität Passau angebotenen Lehrfächer „Investition und Finanzierung“, „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ und „Finanzwissenschaft“, in den Forschungsergebnissen des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft der Universität Bamberg und der an diesen angeschlossenen Bamberg Economic Research Group und ITE, sowie in den theoretischen Materialien der Universität Leipzig und den praktische Fragen behandelnden Schriften der mit der Universität Leipzig in jährlicher Regelmäßigkeit organisierten Sächsischen Steuertagung.

Realitätsnähe der theoretischen Untersuchungen konnte durch Verwendung von Materialien, Berechnungen und Vorlagen der Finanzministerien, Steuerämter, Industrie- und Handelskammern aus Ungarn, Deutschland und Kroatien hergestellt werden. Aufgrund einer im April 2003 in Bamberg ermöglichten Konsultation entschied ich mich auf Rat von Herrn Professor Wenzel, von meiner ursprünglichen Konzeption abzuweichen und die gegenwärtige deutsche Steuerreform nicht in ihren Einzelheiten, zuzüglich ihrer ökonomischen und politischen Bewertung, zu behandeln. Die Literatur, die zum Verständnis der hier zu besprechenden Fragen notwendig erschien, wurde selbstverständlich benutzt.

In der Arbeit soll letztendlich die Frage beantwortet werden, wie das ungarische Steuersystem zu einem entscheidungsneutralen System entwickelt werden kann und muss; welche nationalökonomischen Gesichtspunkte dies untermauern oder dem widersprechen; wie sich die zu erwartende Umgestaltung des Steuersystems auf die Entscheidungen von Unternehmen und Anlegern auswirken wird.

Die Arbeit besteht aus zwei Hauptteilen. Im ersten Teil werden die zur Interpretation der Entscheidungsneutralität notwendigen steuertheoretischen Grundlagen besprochen. Innerhalb der hier verwendeten Literatur ist der Anteil der deutschsprachigen Publikationen dominierend. Im zweiten Teil stelle ich die Ergebnisse bezüglich der optimalen Steuerpolitik in Transformationsländern vor. Es wird ein Wachstumsmodell vorgestellt, mit dessen Hilfe gezeigt werden soll, dass Effizienz und Gerechtigkeit eines Steuersystems, bei Gültigkeit bestimmter Bedingungen, nicht nur auf Kosten des jeweils anderen Kriteriums sicher gestellt werden können. Bewertet werden das kroatische und das ungarische Steuerreformpaket.

Der Anhang bezieht sich auf den zweiten Teil der Dissertation. Hier ist die mathematische Darstellung des erwähnten Wachstumsmodells zu finden; auch die detaillierte Beschreibung der kroatischen Steuersystem und die tabellarische Zusammenfassung der ungarischen und kroatischen Steuereinnahmen sind in diesem Teil der Arbeit aufgeführt.

2. ÜBERSICHT DER STEUERTHEORETISCHEN GRUNDLAGEN

2.1. Interpretation der steuertheoretischen Begriffe

Die Steuer ist eine solche, gesetzlich vorgeschriebene, dem Staat gegenüber bestehende, Einzahlungspflicht mit zwingendem Charakter, aus der sich für den Einzahlenden kein Recht für direkte Gegenleistungen jeglicher Art ergeben. Von der Interpretation dieser sehr kompakten Definition ist untrennbar, dass der Begriff des Staates in diesem Zusammenhang alle Subsysteme des Staatshaushaltes umfasst. Die gesetzliche Vorschrift kann direkt (z. B. bei der personellen Einkommensteuer) sein oder einen Rahmen festlegen (z. B. regionale Steuern, wo die Besteuerung innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen durch Verordnungen der Selbstverwaltungen geschieht).

Steuersubjekt ist die natürliche oder juristische Person,

- die die Berechnung und Einzahlung der Steuer eigenverantwortlich vornimmt, bzw.
- der die sich aus der Einzahlungspflicht ergebende Belastung durch die Steuerbehörde vorgeschrieben wird.

Der Steuergegenstand ist das – im allgemeinen einen Vermögenstitel berührende – Rechtsverhältnis oder wirtschaftliche Ereignis, auf dessen Grundlage das Gesetz die Steuerpflicht vorschreibt. Deswegen ist der Steuergegenstand auch oft Grundlage für die Klassifizierung der Steuern. Als Ausnahmen existieren auch solche Steuern, bezüglich derer nicht von einem direkten Steuergegenstand gesprochen werden kann, weil sie akzessorisch an andere Steuern geknüpft sind.

Die Steuerbemessungsgrundlage ist eine mit dem Steuergegenstand in engem Zusammenhang stehende, in Geld (eventuell – wie z. B. bei der Gefällssteuer des Benzins – auch nur in einer natürlichen Maßeinheit) messbare Größe; in der Mehrzahl der Fälle ist die Steuerbemessungsgrundlage nichts anderes, als die quantitative Bestimmung des Steuergegenstandes. Sie kann den gesamten Steuergegenstand umfassen, in Steuersystemen mit bedeutenden „Vergünstigungen

bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage“ kann es aber auch vorkommen, dass sie sich nur auf bestimmte Teile des Steuergegenstandes bezieht.

Der Steuersatz ist die – in weitem Sinne interpretierte – Funktion, mit deren Hilfe der Steuerbemessungsgrundlage der gesetzlich vorgeschriebene Steuerbetrag zugeordnet wird. In Kenntnis der Steuerbemessungsgrundlage kann mit Hilfe des Steuersatzes die Steuerpflicht quantitative errechnet werden. Bei der personellen Einkommenssteuer darf aber z. B. der Steuersatz nicht mit der Steuertabelle identifiziert werden, da die auf deren Basis bestimmte Steuer von noch zahlreichen anderen Faktoren beeinflusst werden kann, die alle Teile des Steuersatzes sind.

Der *durchschnittliche Steuersatz* zeigt an, wieviel Prozent der Steuerbetrag auf die gesamte Steuerbemessungsgrundlage bezogen ausmacht. Die reale steuerliche Belastung eines Steuerpflichtigen bezeichnet der durchschnittliche Steuersatz.

Der *Grenzsteuersatz* gibt an, welcher Steuerbetrag sich auf die letzte (quantitativ größte) Einheit der Steuerbemessungsgrundlage bezieht. Damit wird zugleich zum Ausdruck gebracht, um wieviel Einheiten sich der Steuerbetrag verändert, wenn sich die Steuerbemessungsgrundlage um eine Einheit ändert.

Man kann drei verschiedene Steuersätze voneinander unterscheiden in Abhängigkeit davon, wie sich der durchschnittliche Steuersatz bei einer Erhöhung der (im allgemeinen mit 0 beginnenden) Steuerbemessungsgrundlage verändert. Demzufolge kann die Steuer

- proportional oder einheitlich sein, wenn der durchschnittliche Steuersatz bei ansteigender Steuerbemessungsgrundlage unverändert bleibt (z. B. allgemeine Umsatzsteuer),
- progressiv sein, wenn er steigt (z. B. der grundlegende Fall der personellen Einkommensteuer) oder
- degressiv sein, wenn er sinkt (z. B. bei der postenmäßigen Pauschalbesteuerung im Falle der personellen Einkommenssteuer).

Die folgenden Graphiken zeigen die Entwicklung der durchschnittlichen und der Grenzsteuersätze bei verschiedener Progressivität der Besteuerung:

Eine Steuer wird als progressiv betrachtet, wenn der durchschnittliche Steuersatz steigt und als degressiv angesehen, wenn der durchschnittliche Steuersatz sinkt. Einheitlich oder proportional ist eine Steuer dann, wenn der durchschnittliche Steuersatz bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage konstant ist. In der oberen Zeile der 1. Graphik ist zu sehen, wie sich der Steuerbetrag oder die Steuerpflicht als steigende Funktion der Steuerbemessungsgrundlage entwickelt. Die darunter liegenden Graphiken zeigen, wie sich die durchschnittlichen und die Grenzsteuersätze in diesen Fällen entwickeln. Bei proportionalem oder einheitlichem Steuersatz ist der Steuersatz ein vom Ausmaß der Steuerbemessungsgrundlage unabhängiger prozentualer Wert, der zugleich identisch mit dem durchschnittlichen und mit dem Grenzsteuersatz ist. (Im Falle der allgemeinen Umsatzsteuer sind immer 25 % der Steuerbemessungsgrundlage einzuzahlen, unabhängig von deren Ausmaß.)

Es ist nicht sinnvoll, den einheitlichen Steuersatz als linearen Steuersatz zu bezeichnen, da schließlich auch die bei der indirekten Progression sichtbaren Entwicklungen eine lineare Besteuerung bedeuten. Im Falle der sogenannten indirekt progressiven oder Flat-rate-Steuer gehört zur Steuerbemessungsgrundlage auch ein steuerfreier Betrag. Ist die Steuerbemessungsgrundlage größer, als der Steuerfreibetrag, dann müssen von diesem Wert an Steuern nach einem einheitlichen Steuersatz entrichtet werden, jedoch natürlich nur auf den Umfang der Steuerbemessungsgrundlage bezogen, der den Steuerfreibetrag übersteigt. Es ist offensichtlich, dass innerhalb des Steuerfreibetrages sowohl der durchschnittliche Steuersatz, wie auch der Grenzsteuersatz den Wert 0 annehmen. Sofern der Steuerfreibetrag überschritten wird, beginnt der durchschnittliche Steuersatz aufgrund des anfänglichen steuerfreien Bereichs kontinuierlich zu steigen bis er bei einer unendlich großen Steuerbemessungsgrundlage denselben Wert annimmt, wie der Grenzsteuersatz. Da eine Steuer als progressiv bezeichnet wird, wenn der durchschnittliche Steuersatz als Funktion der Steuerbemessungsgrundlage steigt, handelt es sich bei dem soeben beschriebenen Steuersystem um ein progressives, das allerdings als indirekt progressiv bezeichnet wird.

Das ungarische Steuersystem ist unter dem Aspekt des Steuerfreibetrages betrachtet eine art Zwillingsystem, denn es existiert für die Lohn- oder Gehaltsempfänger mit genügend kleinem anderweitigen Einkommen auch für das Einkommen noch ein

Steuerfreibetrag. Wer über ein höheres Einkommen verfügt, oder wessen Einkommen nicht ausschließlich aus Arbeitsleistungen stammt, hat seiner Steuerpflicht nicht mit einem bei 0 % beginnenden Steuersatz nachzukommen, sondern möglicherweise beginnt seine steuerliche Belastung im Rahmen eines bei 20 % beginnenden, abgestuften Steuersystem, das die Grenzsteuersätze von 20 %, 30 % und 40 % enthält. Unendlich viel Verdienende sehen sich einem durchschnittlichen Steuersatz von 40 % gegenüber stehen. Es wird später gezeigt werden, dass es im ungarischen Steuersystem wegen einer sehr spezifischen Lösung auf einen bestimmten Einkommensbereich bezogen auch einen Grenzsteuersatz von 58 % geben kann.

In der Steuerlehre wird ein Steuersystem als direkt progressiv bezeichnet, wenn der Grenzsteuersatz als Funktion der Steuerbemessungsgrundlage kontinuierlich steigt und sich infolge dessen auch der durchschnittliche Steuersatz ständig – wenn auch langsamer, als der Grenzsteuersatz – erhöht. Ein derartiges Steuersystem ist das deutsche, dessen diesbezügliche Eigenschaft trotz mehrfacher Reform immer bestehen blieb. Der Steuerfreibetrag liegt in Abhängigkeit des Familienstandes bei etwa 5000 Euro, d. h. Personen, deren Jahreseinkommen mehr, als 5000 Euro ist, zahlen nach ihrem Einkommen zwischen 5000 Euro und 60000 Euro Steuern, die aufgrund eines kontinuierlich (linear) ansteigenden Grenzsteuersatzes berechnet werden; der erwähnte Grenzsteuersatz hatte früher den maximalen Wert von 53 %. Er beträgt gegenwärtig 48 % und wird erwartungsgemäß bis 2005 in drei bis vier Schritten auf 43 % sinken.

Man spricht von einer degressiven Steuer, wenn der durchschnittliche Steuersatz als Funktion der Steuerbemessungsgrundlage eine sinkende Entwicklung aufweist. Dazu bestehen prinzipiell zwei Möglichkeiten (s. 2. Graphik). Eine von ihnen wird in der Praxis nicht angewendet, nämlich der direkten progressiven Besteuerung entsprechende direkte degressive Besteuerung, bei der mit dem Steigen der Steuerbemessungsgrundlage der Grenzsteuersatz kontinuierlich sinkt. Im Falle der zweiten, in der Praxis recht oft anzutreffenden Möglichkeit besteht auch bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 eine Steuerpflicht, der Steuersatz für alle größeren Steuerbemessungsgrundlagen ist dann einheitlich. Ein Spezialfall der indirekten degressiven Besteuerung liegt vor, wenn der Grenzsteuersatz 0 % ist, doch

auch bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 eine Steuerpflicht besteht; die Funktion „T“ ist dann eine von der waagerechten Achse verschieden waagerechte Linie. In diesem Fall ist der durchschnittliche Steuersatz bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 nicht interpretierbar, sinkt jedoch für steigende Werte der Steuerbemessungsgrundlage kontinuierlich, bis er den Wert 0 annimmt. Diese Situation wird in der Literatur als Pauschalsteuer oder Kopfsteuer bezeichnet. Erwähnt werden soll dieser Fall auch deshalb, weil der Begriff der Pauschalsteuer auch vom ungarischen Steuersystem bei der Besteuerung der personellen Einkommen verwendet wird, allerdings ist das, was im ungarischen System als Pauschalsteuer bezeichnet wird, in der Steuerlehre nicht als solche zu bezeichnen. In Letzterer dient die Pauschale nämlich zur Bestimmung des Einkommens aus den Einnahmen. Die Kosten werden aufgrund der Pauschale berechnet, das Ergebnis der Berechnungen ist also nicht die Pauschalsteuer, sondern nur das steuerpflichtige Einkommen. Der steuertheoretischen Pauschalsteuer entspricht die in der ungarischen Terminologie als postenmäßige Pauschalsteuer bezeichnete Kategorie.

Zur exakteren Charakteristik der Progressivität eines Steuersystems sollten neben dem durchschnittlichen und dem Grenzsteuersatz auch die folgenden Kennziffern beachtet werden (Bös-Genser [1977], pp. 412-427.):

- Differenz zwischen dem durchschnittlichen und dem Grenzsteuersatz:

$$\alpha 1 = \tau'(x) - \tilde{\tau}(x)$$

- Veränderung des durchschnittlichen Steuersatzes in Abhängigkeit der Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 2 = \frac{d\tilde{\tau}(x)}{dx}$$

- Elastizität des Steuerbetrages bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 3 = \frac{dT/T}{dx/x} = \frac{\tau'(x)}{\tilde{\tau}(x)}$$

- Residualelastizität, also die Elastizität der versteuerten Einkommen bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 4 = \frac{1 - \tau'(x)}{1 - \tilde{\tau}(x)}$$

- Veränderung des Grenzsteuersatzes als Funktion der Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 5 = \frac{d\tau'(x)}{dx}$$

Die folgende Tabelle stellt die Progressivität des Steuersystems hinsichtlich der verschiedenen Werte von α dar:

	$\alpha 1$	$\alpha 2$	$\alpha 3$	$\alpha 4$	$\alpha 5$
Progressiv	> 0	> 0	> 1	< 1	> 0
Proportional	$= 0$	$= 0$	$= 1$	$= 1$	$= 0$
Regressiv	< 0	< 0	< 1	> 1	< 0

Die wichtigsten Steuerarten

Eine der wichtigsten Methoden zur Klassifizierung der Steuern ist ihre Unterscheidung nach dem Steuergegenstand, der in vielen Fällen auch gleichzeitig die Steuerart bezeichnet. Unter dem Aspekt der Steuerpflichtigen und des tatsächlichen Trägers der Steuerlasten können die Steuern in zwei große Gruppen eingeteilt werden: in die direkten oder geraden und die indirekten Steuern. Bei den direkten Steuern ist der Steuerpflichtige der tatsächliche Steuerträger, während die Steuerlast im Fall der indirekten Steuern über den Preis des von ihm hergestellten Produktes, bzw. der von ihm angebotenen Dienstleistung auf den Käufer abwälzen kann.

Personelle Einkommenssteuer

Die personelle Einkommenssteuer ist die wichtigste direkte Steuer und weltweit ein Grundpfeiler der Steuersysteme. Neben ihrer bestimmenden Deckungsfunktion ist diese Steuerart am ehesten zur Verwirklichung des Gerechtigkeitsprinzips geeignet. In Ländern mit einem weit ausgedehnten System obligatorischer Sozialversicherung sind die mikro- und makroökonomischen Wirkungen der personellen Einkommenssteuer nur im Zusammenhang mit den Abgaben für die Sozialversicherung richtig analysierbar.

Bei der personellen Einkommenssteuer verletzt der wegen der zu erreichenden Gerechtigkeit angewendete progressive Steuersatz oftmals gerade die Bedingungen für ein gerechtes Steuersystem. Aus diesem Grund ist es bei der Besteuerung über die personelle Einkommenssteuer wichtig, besonders die Einkommensverhältnisse der Familie zu beachten. Die dabei am meisten verwendeten Methoden sind: Vergünstigungen bezüglich des Steuer oder der Steuerbemessungsgrundlage, wenn in der Familie Personen ohne eigenes Einkommen unterhalten werden; Besteuerung der Ehepartner nach der Splitting-Methode, bei der die Steuerbemessungsgrundlage im wesentlichen das Durchschnittseinkommen der beiden Verdienere ist.

Körperschaftssteuer

Die Körperschaftssteuer ist die zweite außerordentlich wichtige Form der direkten Steuern. Ihre Funktion besteht darin, das Einkommen von Wirtschaftsgesellschaften in den Dienst des Gemeinwohls zu stellen, bevor dies als personelles Einkommen der Investoren und Mitarbeiter erscheint. Die wichtigsten Elemente der Regelung der Körperschaftssteuer sind die Fixierung des Steuersatzes und die Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage nach dem in der buchhalterischen Bilanz aufgeführten Gewinn. Die erwähnte Modifikation betrifft in entscheidendem Maße die verschiedene Verrechnung solcher Wertverluste, die sich dem Eigentümer anders darstellen, als sie der Staat unter dem Aspekt des Gemeinwohls betrachtet. (So kann zum Beispiel die beschleunigte Abschreibung sowohl buchhalterisch, wie auch vom

Gesichtspunkt des Eigentümers aus eine korrekte Lösung sein, das Steuergesetz erlaubt diese Vorgehensweise allerdings nur in wenigen Fällen.)

Allgemeine Umsatzsteuer

Das Wesen der in allen Phasen über einen Nettocharakter verfügenden Umsatzsteuer ist, dass in jeder Phase nur nach dem seit der vorhergehenden Phase geschaffenen neuem Wert Steuern erhoben werden. Da es auf der anderen Seite jedoch praktisch unmöglich ist, den Neuwert (value added) bezüglich der gesamten Produkttiefe zu bestimmen, wird bei der Besteuerung das Verfahren der sogenannten indirekten Berechnung angewendet, d. h. es muss Differenz zwischen der beim Verkauf des Produktes aufgeschlagenen Steuer und der beim Erwerb der für die Produktion notwendigen Inputfaktoren bereits entrichteten Steuer an den Staatshaushalt abgeführt werden.

Unter dem Gesichtspunkt der Steueradministration ist eine Schwachstelle des Systems (der Kampf dagegen ist auch in der bisherigen Geschichte der ungarischen allgemeinen Umsatzsteuer erkennbar) leider, dass man gezwungen ist, im Falle des Exports und bei relativ geringen Neuwerten – wenn diese mit durch normale Steuersätze gekennzeichnete Inputfaktoren und Outputfaktoren, die bezüglich des Steuersatzes begünstigt sind – die Institution der Steuerrückvergütung systematisch anzuwenden, was für Steuervergehen und Steuerhinterziehungen ein weites Feld offen lässt.

Konsumsteuer

Die Konsumsteuer ist eine spezielle Umsatzsteuer, die sich allerdings nur auf eine Phase beschränkt und bei der endgültigen Realisierung des Produkts oder der Dienstleistung oder –aus steueradministrativen Gründen – beim Verkauf des Produktes durch den Produzenten an den Großhändler zu entrichten ist. Sie ist insofern speziell, als dass sie sich auf einen nur relativ kleinen Kreis der Produkte begrenzt, im allgemeinen auf Produkte, deren Preiselastizität der Nachfrage gering ist, die keine grundlegenden Lebensbedürfnisse befriedigen oder Luxusartikel sind. Die in der Vergangenheit einheitliche Regelung dieser Frage in Ungarn hat sich –

durch die Einführung der wegen der Erfüllung der EU-Normen notwendig gewordenen Gefällssteuer – seit 1998 bedeutend verändert, in dem sie für Gefällsprodukte (Tabakwaren, gebrannter Alkohol, Erdölprodukte) andere Steuersätze vorschreibt, als im Falle der durch die anderen Konsumsteuern berührten Produkte (z. B. Personenkraftwagen). In der internationalen Praxis wird die Konsumsteuer im allgemeinen durch für die einzelnen Produkte gesondert formulierte steuerrechtliche Verordnungen geregelt.

Die wirtschaftlichen Funktionen der Steuern

Unter ökonomischen Gesichtspunkt betrachtet kann den Steuern eine grundlegende Funktion zugeordnet werden, die jedoch durch – oftmals kontrovers diskutierte – ergänzende Funktionen erweitert wird. (Balogh [1999], p. 233)

Deckungsfunktion

Grundlegendes Ziel und zugleich wichtigste Funktion der Steuern ist es, die zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben notwendigen Mittel (Einnahmen) bereitzustellen. Dies wird als Deckungsfunktion bezeichnet. In der heutigen Zeit haben die Steuereinnahmen – gemessen an der wirtschaftlichen Leistung – überall einen großen Umfang. Deswegen stellt bereits der Fakt einer Besteuerung eine nicht vernachlässigbare Einmischung in die Funktionsweise der Marktmechanismen dar. Somit beeinflusst der Staat bei der Absicherung der Deckungsfunktion notwendigerweise Verhalten und Entscheidungen der Wirtschaftsakteure. Da die grundlegenden staatlichen Interventionen an die verschiedensten Fälle von Marktversagen gebunden sind, erheben sich sofort die Frage und der Anspruch, ob und wie der Staat die Besteuerung selbst bewusst zur Beeinflussung der Marktverhältnisse ausnutzen kann. Dadurch darf jedoch keinesfalls die Verwirklichung der Deckungsfunktion gefährdet werden.

Interventionsfunktion

Die Interventionsfunktion ist eine viel diskutierte und in außerordentlich unterschiedlichem Maße verwirklichte Funktion von Steuersystemen. Ihr bewusstes Akzeptieren verletzt in jedem Fall das gegenüber von Steuersystemen geforderte Kriterium der Neutralität. Eine zu starke Anwendung kann die Funktionsweise von Waren- und Kapitalmärkten vom Steuersystem abhängig machen, da sie deren Effizienz senkt. Die eventuelle Veränderung von staatlichen Präferenzen oder deren Unsicherheit würde die schon prinzipiell mit vielen Unsicherheitsfaktoren konfrontierte wirtschaftliche Kalkulation nahezu unmöglich machen. Weiterhin könnte bei einer erfolgreich verwirklichten negativen Intervention die Finanzierbarkeit des Staatshaushalts in Gefahr geraten. Durch die zur Geltung gebrachte Interventionsfunktion kann sich die Struktur des staatlichen Soll-Haben-Systems vereinfachen, es kann das Ausmaß staatlicher Einflussnahme statistisch gesenkt werden und auch die Verwaltungskosten der staatlichen Bürokratie könnten real niedriger sein. Gleichzeitig darf jedoch dieses Ersparnis nicht als eigenständiges Ergebnis verbucht werden, sondern muss den Effizienzverlusten gegenüber gestellt werden, die sich bei den Marktentscheidungen durch die staatlichen Interventionen ergeben haben.

Proportionalitätsfunktion

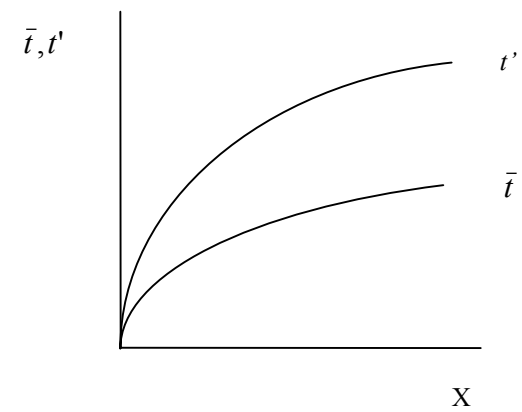
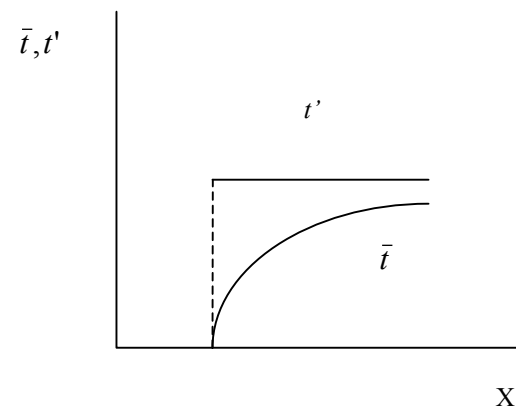
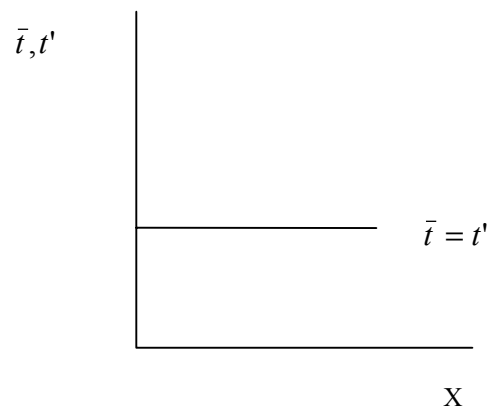
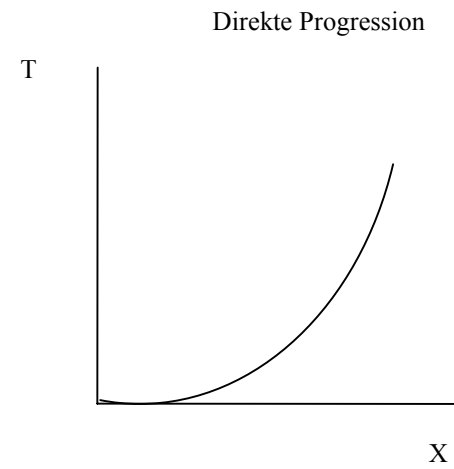
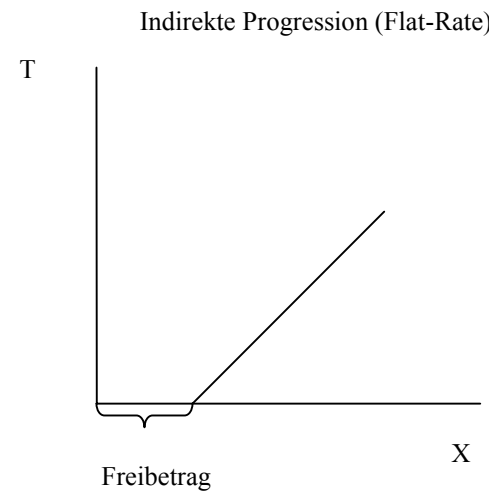
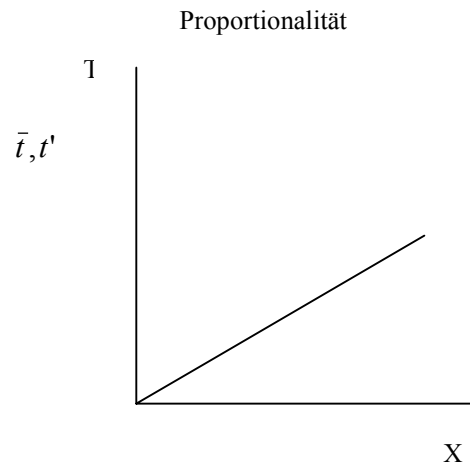
Die Proportionalitätsfunktion ist vielleicht noch stärker diskutiert, als die Interventionsfunktion, von der sie auch nur schwer trennbar ist. Sie ist eine nur unter großer Unsicherheit verwirklichtbare Funktion der Steuersysteme. Grundlegendes Ziel dieser Funktion ist die Habhabung der Externalitäten. Ihr Grundgedanke ist klar, ihre Realisierung jedoch ziemlich umständlich, denn einerseits kann in der Praxis nur sehr selten der gegebenenfalls extreme Ertrag eines unter normalen Marktverhältnisse übernommenen Risikos von einem außerhalb des Marktes bestehenden Faktor abgegrenzt werden, andererseits ist auch selten eindeutig nachvollziehbar, ob es nicht bereits spontan zu einer Internalisierung des Innehabens der gegebenen Position kommt oder gar gekommen ist. Enthält oder enthielt der

Preis für die Herstellung einer Monopolsituation nicht bereits den Gegenwert des aus dieser Situation erzielbaren Mehreinkommens?

Kontrollfunktion

Im Falle gewisser Steuerarten (besonders bei mit umfassendem Anspruch auftretenden Vermögenssteuern) steht das Ausmaß der Steuereinnahmen in keinem Verhältnis zu der sowohl seitens der Steuerbehörde, wie auch beim Steuerpflichtigen notwendigen komplizierten und teuren administrativen Tätigkeit. Den – sich für die Steuerämter, wie indirekt auch für alle Steuerpflichtigen ergebenden – Sinn der großen Aufwendungen erkennt man, wenn es beim Nachvollzug der Vermögensveränderungen (zumindest in herausragenden Fällen) gelingt, die vorschriftsmäßige Versteuerung der Einkommen sicherzustellen.

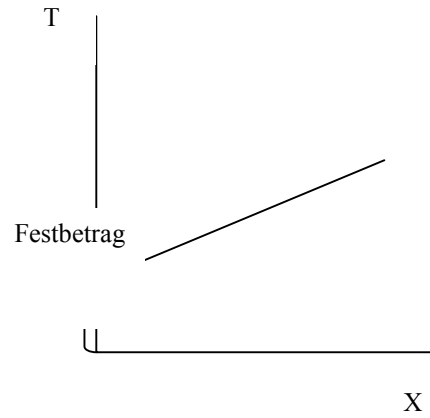
1. Graphik Proportionale und progressive Tarife



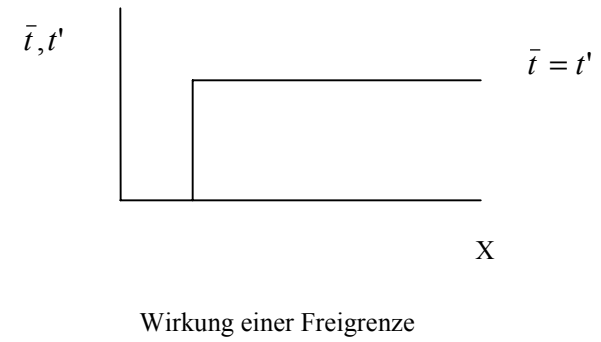
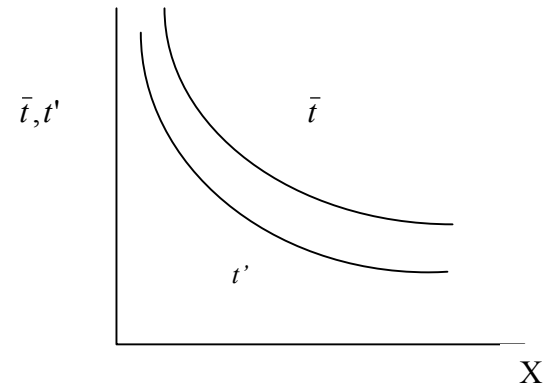
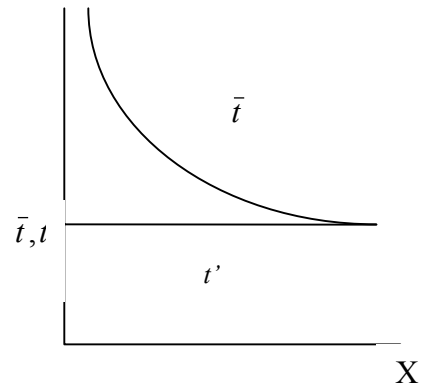
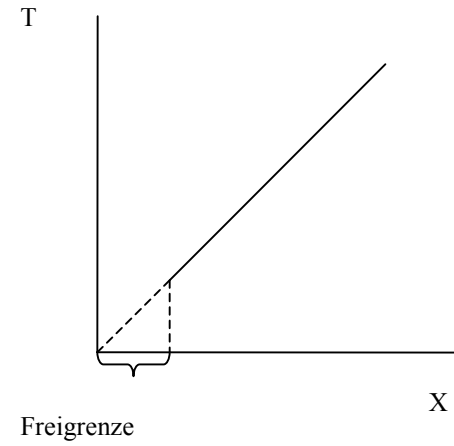
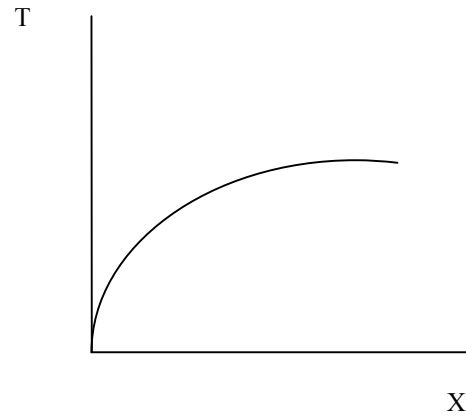
Lenk[1995], p.15

2. Graphik Regressive Tarife

Indirekte Regression



Direkte Regression



Lenk[1995], p. 16

3. AN DAS STEUERSYSTEM GESTELLTE WIRTSCHAFTLICHE ANFORDERUNGEN

3.1. Die historische Gestaltung des Systems der Anforderungen seit der Zeit der klassischen Volkswirtschaftslehre

Seit dem die ökonomischen Wissenschaften die Steuerlehre und den Begriff des Steuersystems kennen und ausnutzen ist der Versuch zu beobachten, ein System von Anforderungen für ein optimales Steuersystem zu formulieren.

Bevor auf das in der vorliegenden Arbeit verwendete Grundprinzip der Besteuerung eingegangen wird, sollen kurz, ohne jeglichen Anspruch auf Vollständigkeit ein Überblick über die vom Ende des XVIII. Jahrhunderts bis zur Mitte des XX. Jahrhunderts entwickelten Anforderungssysteme vorgestellt werden.

Nach Baron Jakob Friedrich von Bielfeld müssen die staatlichen Einnahmen über drei Eigenschaften verfügen (Heilmann [1984], p. 249):

- Die Bürger und auch möglichst die Fremden müssen die Lasten für das Gemeinwohl proportional zu ihrem Vermögen und ihrem Reichtum tragen.
- Die Einzahlungen sollen für die Bürger möglichst wenig hinderlich sein.
- Steuern müssen zu einem solchen Zeitpunkt und in einer solchen Art und Weise eingezogen werden, dass dies für die Bürger am bequemsten ist.

Bei Adam Smith soll die Besteuerung

- proportional,
- wohl definiert,
- bequem und
- billig

sein. (Hetényi [1999])

Schon die zu einem relativ frühen Zeitpunkt formulierten Auffassungen zeigen, dass das Bestreben, die Besteuerung auf eine möglichst breite Basis zu stellen, sowie die Forderungen, das sich der Staat den „Bequemlichkeitsaspekten“ seiner Bürger anzupassen hat, die zivile Wirtschaft bezüglich ihrer Funktion nur minimal durch die Entrichtung der Steuern gestört werden darf, keineswegs neueren Ursprungs sind. Die größten Klassiker der die öffentlichen Gelder behandelnden Literatur des XX. Jahrhunderts, Musgrave und Stiglitz, formulieren ihre Forderungen in Bezug auf das Steuersystem folgendermaßen:

Nach Musgrave muss ein Steuersystem

- gerecht sein,
- minimale Zusatzlasten implizieren,
- auch bei Einbeziehung anderer wirtschaftspolitischer Ziele die Gerechtigkeit möglichst wenig gefährdend sein,
- die Fiskal- und Stabilisierungspolitik ermöglichen,
- eindeutig sein und eine effiziente Administration sichern,
- sichern, dass die Steuern mit möglichst geringen Verwaltungs- und Administrationskosten eingenommen werden können. (Musgrave [1994], Bd. 2., p. 9)

Stiglitz formuliert seine grundlegenden Anforderungen folgendermaßen (Stiglitz-Schönfelder [1996], p. 408):

- Wirtschaftliche Effizienz
- Einfache Administration
- Elastizität
- Politische Verantwortung
- Gerechtigkeit.

An dieser Stelle sei auf die in der Schrift „Pénzügytan“ („Finanzlehre“) beschriebenen Steuerprinzipien verwiesen, die einerseits die obigen in

zusammengefasster Form darstellen, andererseits jedoch durch das von mir als wichtig angesehene Prinzip der Stabilität erweitert wurden.¹

3.2. Gegenwärtige Anforderungen

Im folgenden soll ein System von Anforderungen vorgestellt werden, dass auf den Schriften der beiden erwähnten Volkswirte beruht und auch auf andere Autoren des XX. Jahrhunderts zurückgeht, dass aber darüber hinaus noch durch die für Transformationsökonomien besonders wichtige Forderung nach der stabilisierenden Wirkung eines Steuersystems ergänzt wurde. (Balogh [1999], pp. 234-238.)

Gerechtigkeit

Alle Bestrebungen, die absolute Gerechtigkeit bei der Besteuerung auf direktem Wege zu verwirklichen, wären schon prinzipiell zum Scheitern verurteilt. Auf der anderen Seite ist die zumindest partielle Realisierung eines Gerechtigkeits- oder Gerechtigkeitsaspekts für die Aufrechterhaltung der sozialen Stabilität notwendig. Darüber hinaus kann – unter Beachtung der bei der Behandlung der Interventionsfunktion aufgezeigten Grenzen – das Gelten der grundlegenden Funktionen des Staates (insbesondere seiner Verteilungsfunktion) bereits bei der Sicherstellung der Einnahmen gewährleistet werden.

Im Gebiet der „Public Economics“ werden bezüglich der Besteuerung zwei Kennzeichen der Gerechtigkeit erwähnt. Das eine ist die Anwendung des Nutzenprinzips, was bedeutet, dass ein Steuersystem dann als angemessen betrachtet wird, wenn die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen in einer solchen Relation verteilt sind, wie letztere Nutzen aus den Gemeinausgaben ziehen; oder in einer wesentlich abgeschwächten Formulierung: die Lasten der öffentlichen Leistungen

¹ Kurz nach der Wende, am Anfang der 1990-er Jahre hatte ich die Gelegenheit, gemeinsam mit dem schottischen Professor Gibson vor ungarischen Beamten über Grundzusammenhänge der Theorie und Politik des Staatshaushaltes zu sprechen. Er formulierte für mich zuerst und völlig zurecht, dass bei den sich im Prozess der Umgestaltung befindenden Ländern die Steuerprinzipien modifiziert werden müssen. Seit dem benutze ich das von ihm aufgestellte System, was ich um so lieber tue, da es auch alle wesentlichen Elemente der Systeme von Musgrave und Stiglitz enthält. Darüber hinaus ist in ihn jedoch noch ein Element enthalten, das bei den oben erwähnten Autoren fehlt, wahrscheinlich, weil

sollten möglichst immer von der diese am meisten in Anspruch nehmenden Schicht getragen werden. Das Prinzip ist klar und an sich kaum anfechtbar, verletzt aber – noch bevor bei seiner Verwirklichung entstehende Probleme des Messens und der Rechnungsführung in Erscheinung treten – zwei Bedingungen des Nutzenprinzips, was allerdings unumgänglich ist, wenn man sich die Aspekte des Staatshaushaltes als Ganzes vor Augen hält. Bei der einen handelt es sich um die Verteilungsfunktion, die mit der Anwendung des Nutzenprinzips nicht vereinbar ist. Bei der anderen geht es im wesentlichen um das Prinzip der globalen Deckung, nach dem in jedem Subsystem des Staatshaushaltes alle Ausgaben durch Einnahmen gedeckt sein müssen. Damit ist das Erstellen von „horizontalen“ Bilanzen innerhalb der Subsysteme im allgemeinen ökonomisch nicht interpretierbar, und somit das Nutzenprinzips auch nur teilweise anwendbar.

Das zweite und zugleich auch global anwendbare Gerechtigkeitsprinzip ist das Prinzip Gemeinlastenverteilung oder das Prinzip der Gleichheit von Nutzen und Opfer. Hier wird ausgesagt, dass jederman nach seiner Fähigkeit, Gemeinlasten zu tragen, an der Finanzierung der öffentlichen Ausgaben beteiligt werden soll, also jeder Wirtschaftsakteur hat eine Steuerlast zu tragen, bei der sein Nutzensverlust gleich dem der anderen Wirtschaftsakteure ist.

Es sind im wesentlichen drei verschiedene Formen bekannt, in denen dieses Prinzip angegeben wird (Brümmerhoff [1996], pp. 246-247):

a) Das Prinzip des gleichen absoluten Opfers, was besagt, dass jedermann ein gleich großes Opfer zu bringen hat, also

$$U(Y) - U(Y - T) = \text{konstant},$$

wobei:

$U(Y)$ der Nutzen des Einkommens Y ist und

$U(Y - T)$ der Nutzen des versteuerten Einkommens ist.

sie es von ihrem Standpunkt aus für derart trivial ansahen, dass seine Betonung einfach überflüssig ist:

b) Das Prinzip des gleichen relativen Opfers, nach dem sich jeder Steuerpflichtige von einem gleichen Anteil des von ihm erzielten Nutzens trennen muss, also

$$\frac{U(Y) - U(Y - T)}{U(Y)} = \text{konstant.}$$

c) Das Prinzip des gleichen Grenznutzens, nach dem das Maß der durch eine steuerpolitische Maßnahme bewirkte Veränderung des von einem Steuerpflichtigen erzielten maximalen Nutzens für alle Steuerpflichtigen identisch sein muss, also

$$U'(Y - T) = \text{konstant.}$$

Dieses Prinzip bildet die praktische Grundlage der progressiven Besteuerung bei der personellen Einkommenssteuer. Je geringer das Einkommen ist, über das jemand verfügt, desto größer ist der Anteil dieses Einkommens, das er für Konsumzwecke ausgibt, und innerhalb derer noch für lebensnotwendige Waren und Dienstleistungen. Je höher das Einkommen ist, desto größer ist die Zahl von möglichen Konsumkombinationen und auch die Freiheit, unter ihnen zu wählen. In diesem Fall ist es umso wahrscheinlicher, dass ein immer größerer Teil des Einkommens erspart wird, statt für die Konsumtion ausgegeben zu werden.

Effizienz

Das Prinzip der Effizienz bedeutet in sehr einfacher Formulierung, dass die zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben nötigen Einnahmen bei möglichst geringem Sinken des Wachstumstempos realisiert werden müssen. Die Besteuerung begrenzt selbstverständlich die für das Wirtschaftswachstum zur Verfügung stehenden Ressourcen, denn bei unveränderten technologischen Bedingungen und einer geschlossenen Volkswirtschaft sind diese mit den nicht verkonsumierten Einkommen, also mit den Ersparnissen, identisch.

Neutralität

Das Steuersystem genügt den Anforderungen der Neutralität, wenn es für die Funktion der Marktprozesse einen möglichst geringen Störfaktor darstellt. In strengerem Sinne gilt die Bedingung der Neutralität als erfüllt, wenn sich die relative Position der Marktteilnehmer zueinander infolge der Besteuerung nicht verändert. In etwas gelockerter und für die Praxis eher akzeptablen Formulierung: bei Geltung der Neutralitätsbedingung verändert sich die Reihenfolge – eventuelle gleiche Positionen mit einbegriffen – der Wirtschaftsakteure hinsichtlich ihres Vermögens durch das Steuersystem nicht. Wie bereits zuvor gezeigt werden konnte, bedeutet die Neutralitätsbedingung selbst in ihrer am wenigsten strengen Formulierung Einschränkungen bezüglich der staatlichen Interventionen über das Steuersystem, bzw. hinsichtlich der auf der Einnahmeseite verwirklichten redistributiven Aktivitäten des Staates.

Eindeutigkeit

Sowohl für den Steuerpflichtigen, wie auch für die Steuerbehörde ist es außerordentlich wichtig, in jeder wirtschaftlichen Situation entscheiden zu können, ob die Pflicht zur Steuerzahlung besteht, und wenn ja, wie dann die Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerbetrag bestimmt werden können. Dies muss aus dem Text des Steuergesetzes eindeutig hervorgehen, da der Steuerpflichtige – bei eventueller unterschiedlicher Interpretation der vorliegenden Situation – nicht verpflichtet ist, die Argumentation der Steuerbehörde in Betracht zu ziehen. Je detaillierter das Regelungssystem der Besteuerung ist, desto umfangreicher ist der Text des Steuergesetzes, auf dessen Grundlage eine Chance besteht, die Eindeutigkeit festzustellen.

Einfachheit

Besonders wenn sich die Steuervorschriften auf eine große Zahl von Steuerpflichtigen beziehen führt es zu Problemen, wenn die Formulierungen des Gesetzestextes für an die Umgangssprache gewöhnte Menschen schwer verständlich sind. Dies führt oft – ohne direkten Willen – dazu, dass den Steuerpflichtigen (Einzahlung oder Informationspflicht) in ungenügendem Maße nachgegangen wird.

Niedrige Administrationskosten

Die Forderung nach geringen administrativen Kosten ist relativ zu sehen. Prinzipiell sollte man bestrebt sein, eine Einheit von Steuereinnahmen mit möglichst wenig administrativem Aufwand zu realisieren, doch bei großen Steuerarten hat auch die absolute Summe der Ersparnis eine entscheidende Bedeutung. Zu den administrativen Kosten gehören nicht nur die Betriebskosten der Steuer- und Finanzbehörden, sondern selbstverständlich auch die bei den Steuerpflichtigen auftretenden Kosten für die Entrichtung der Steuern und das Ausfüllen der Steuererklärung.

Stabilität

Bei der Behandlung der Interventionsfunktion wurde bereits erwähnt, dass eine bedeutende Veränderung des Steuersystems komplexe Bewegungen auf Güter- und Kapitalmärkten hervorrufen kann, bzw., dass seine Unberechenbarkeit das Verhalten der Wirtschaftsakteure in Richtung der kurzfristigen Entscheidungen beeinflussen kann. Es ist deswegen eine wichtige Bedingung, dass die mit dem Steuersystem verbundenen Lösungen für einen längeren Zeitraum stabil sein sollen und auch die notwendigen Veränderungen bei den Präferenzen mindestens für den Zeitraum einer parlamentarischen Legislaturperiode gültig sein sollten.

Elastizität

Da sich die Nachfrage nach wirtschaftlichen Leistungen und öffentlichen Dienstleistungen sowohl in Größe, wie auch in ihrer Struktur ständig verändert, muss das Steuersystem den sich aus diesen Modifikationen ergebenden Wirkungen natürlich ebenfalls folgen. Dies sollte möglichst in solcher Form geschehen, dass die zur Handhabung der mittelfristig zu erwartenden Veränderungen geplanten Methoden vorausschauend in das System eingegliedert werden und nur im Notfall oder bei unvorhersehbaren sozialen und/oder wirtschaftlichen Entwicklungen die Grundelemente des Systems modifiziert werden, doch auch selbst dann nicht jährlich oder gar noch öfter. So kann erreicht werden, dass das Steuersystem den sich scheinbar widersprechenden Anforderungen der Stabilität und der Elastizität gleichzeitig genügt.

3.3. Die Widersprüchlichkeit der Anforderungen und ihre Prioritätsordnung

Vom scheinbaren Widerspruch zwischen der Stabilität und der Elastizität des Steuersystems und den möglichen Wegen, diese Spannung zu lösen war bereits die Rede. Es gibt aber darüber hinaus unter den vom einem Steuersystem erwarteten Bedingungen weitere real existierende Widersprüche, die nicht gelöst werden können, so dass die Verwirklichung des einen Aspekts immer nur auf Kosten eines anderen Gesichtspunktes geschehen kann. Somit kann es unter wirklichkeitsgetreuen Bedingungen kein ideales Steuersystem geben, sondern man kann nur bestrebt sein, einen optimalen Kompromiss zu schließen.

Der wichtigste und zugleich auch am schwersten zu handhabende Widerspruch besteht zwischen der Gerechtigkeit und der Effizienz. Wenn mit dem Steuersystem das am ehesten verwirklichtbare Kriterium der Gerechtigkeit – das Prinzip von gleichem Nutzen und gleichen Opfern – in den Vordergrund gerückt wird, dann bieten sich als offensichtliche Lösung die erste und vollkommen einleuchtende Möglichkeit, die personelle Einkommensbesteuerung äußerst progressiv zu gestalten. Das wäre gleichbedeutend mit der lehrbuchmäßigen Verwirklichung des Prinzips vom gleichen Grenznutzen.

In diesem Zusammenhang tritt jedoch bezüglich der Gerechtigkeit ein ziemlich wichtiges Problem auf. Die wirtschaftliche Situation eines Konsumenten wird statistisch mit Sicherheit am besten durch sein laufendes personales Einkommen widerspiegelt. Trotzdem ist diese Kennziffer absolut betrachtet immer noch äußerst weit von einer perfekten Reflexion entfernt. Dies kann leicht mit Hilfe von zwei Beispielen veranschaulicht werden. Im Fall von umfassender Schwarzwirtschaft stellt sich schon das Messen des personellen Einkommens als relativ kompliziertes Problem dar. Dann wird die Folge einer starken Progressivität die Dispräferenz der staatlichen Angestellten sein, die Wirtschaftsakteure werden also stimuliert, ihr Einkommen in noch größerem Maße aus der Schwarzwirtschaft zu beziehen. Darüber hinaus wird die Position des Konsumenten neben dem laufenden Einkommen auch durch seinen Familienstand beeinflusst. Infolgedessen muss bei starker Progressivität in sehr detaillierter (und damit komplizierter und bürokratischer) Form die familiäre Einkommenssituation mit in Betracht gezogen werden.

Die Progressivität führt aber noch zu weiteren Problemen hinsichtlich der Effizienz. Zum einen dadurch, dass mit dieser Variante ein Angriff auf die zur Ersparnis geplanten Einkommen erfolgt, wodurch das Niveau der möglichen Investitionen sofort und in absolutem Maße gesenkt wird. Eine zweite Folgewirkung besteht darin, dass das Motiv zum Erwerb hoher Einkommen durch den hohen Grenzsteuersatz abgebaut wird, was dann bereits die laufenden wirtschaftlichen Aktivitäten nachteilig beeinflussen wird. Eine nächste Folge ist, dass je höher die steuerliche Belastung ausfällt, desto mehr ist der Steuerpflichtige in der Lage und bereit für die Steuerhinterziehung auszugeben, er wird also viel eher das mit dem Steuerbetrug einhergehende Risiko auf sich nehmen.

Ein Steuersystem, das die Aspekte der Effizienz – die effiziente administrative Tätigkeit mit einbezogen – in den Vordergrund stellt, wird mit Sicherheit die indirekten Steuern, in erster Linie die allgemeinen Umsatzsteuern (Mehrwertsteuern, sich auf den Anstieg des Wertes beziehende Steuern) als herausragendes Mittel der Steuerpolitik (und dies möglichst in Form eines Steuersystems mit einem einzigen Steuersatz, oder dem zumindest nahekommenden Steuersystem) behandeln, was

allerdings sofort die Unmöglichkeit der direkten Verwirklichung des Gerechtigkeitskriteriums nach sich zieht. Als Folge dessen können sich entweder schwere soziale Spannungen herausbilden, oder es muss auf der Ausgabenseite des Staatshaushaltes ein solches Sozialsystem finanziert werden, das in der Lage ist, die entstandenen Probleme zu lösen. Letzteres ist selbstverständlich nur mittels weiterer Erhöhung der Steuerlasten möglich.

Besteht das Ziel der Steuerpolitik darin, die für das wirtschaftliche Wachstum notwendigen Ressourcen steuerlich zu entlasten, dann dürfte das Ziel nicht ein progressives Einkommenssteuersystem sein, sondern man sollte bestrebt sein, die als Ersparnisse geplanten Einkommen weniger zu besteuern, als die für Konsum geplanten Einkommen. Was geschieht, wenn eine einheitliche Konsumsteuer eingeführt wird? Welche Wirkung hat dies für das Einkommen? Bezogen auf das Einkommen bedeutet es eine degressive Steuer. So können die gegenwärtigen Systeme der allgemeinen Umsatzsteuer einkommensproportional nicht als progressive, sondern als degressive Steuersysteme verstanden werden. Je höher das Einkommen eines Wirtschaftsakteurs ist, desto geringer ist der für den Konsum verwendete Einkommensanteil, ergo ist der prozentuale Anteil der allgemeinen Umsatzsteuer am Einkommen bei Familien mit niedrigerem Einkommen höher und entsprechend niedriger bei Familien mit höherem Einkommen.

Bei der Anwendung der Progressivität muss allerdings vorsichtig vorgegangen werden. Zum einen kann durch die dabei auftretenden Zusatzlasten einer der größten Konflikte zwischen den Kriterien Gerechtigkeit und Effizienz auftreten. Zum anderen kann sie bei nicht genügend durchdachter Anwendung auch allein die Geltung des Prinzips der Gerechtigkeit in Frage stellen, denn sie bezieht sich ja nicht auf den vom Verbraucher realisierten Nutzen, sondern auf das Einkommen. Selbst bei einer durchdachten Anwendung der Progressivität wird das Steuersystem komplizierter werden, die administrativen Kosten werden steigen, bzw. die Absicherung der Prinzipien von Einfachheit und Eindeutigkeit wird immer mehr unmöglich. Deswegen muss bei der geplanten Einführung eines progressiven Steuersystems gründlich untersucht werden, ob man unter dem Aspekt der Gerechtigkeit soviel gewinnt, wie man bei den gesamten anderen Gesichtspunkten verlieren wird.

4. DIE AUSWIRKUNGEN DER BESTEUERUNG AUF DEN MARKT

Akzeptiert man, dass die Wirtschaftsakteure auf vollkommenen Märkten effiziente Entscheidungen fällen, dann folgt daraus, dass alle Faktoren, die die auf vollkommenen Märkten ablaufenden Prozesse stören, gleichzeitig auch die Effizienz der Entscheidungsfindung und der Aktivitäten eben jener Wirtschaftsakteure negative beeinflussen werden.

In den gegenwärtigen, modernen Marktwirtschaften, in denen – gerade als Folge von schwerwiegendem Marktversagen – staatliche Interventionen notwendig sind, deren Ausmaß innerhalb einer Spanne von 30-60 % des Bruttosozialprodukts liegt, wird es immer offensichtlicher, dass einer der größten und beinahe nirgendwo zu umgehenden Gründe für Marktversagen in der Besteuerung besteht. Es ist eine Frage, ob der verursachte Effizienzverlust eindeutig aus der Besteuerung von gegebenem Ausmaße folgt, oder ob der Verlust sich auch aus der Art und Weise ergibt, mit der der Staat seine Einnahmen realisiert. Um eine Antwort auf dies Frage geben zu können, soll auf der Basis der wirtschaftswissenschaftlichen Fachliteratur zuerst ein Überblick über die möglichen Formen der Besteuerung und die damit verbundenen wirtschaftlichen Wirkungsmechanismen gegeben werden.

Bevor auf die gestellte Problematik eingegangen wird, soll noch kurz aufgezählt werden, welche Arten von Entscheidungen die Wirtschaftsakteure fällen müssen, wenn sie einer Besteuerung ausgesetzt sind. Zieht man keine scharfe Grenzlinie zwischen den unternehmerischen und konsumtiven Entscheidungen der Akteure von Privatwirtschaften, so wird die Besteuerung bei folgenden Punkten eine Wirkung zeigen:

- Gesamtproduktion
- Wahl zwischen verschiedenen Gütern
 - Wahl zwischen privaten Gütern
 - Wahl zwischen privaten und öffentlichen Gütern
- Wahl zwischen Arbeitszeit und Freizeit
- Wahl zwischen gegenwärtigem und zukünftigem Konsum
- Wahl zwischen verschiedenen Aktivitäten
- Wahl zwischen verschiedener Besteuerung unterliegenden Produktionsfaktoren.

Hinsichtlich der sich mit optimalen Entscheidungen auf der Mikroebene beschäftigenden Wissenschaft besteht die Anforderung seitens der Unternehmer und Anleger, dass die Entscheidungsträger auch unter gegebenen (und sich oft ändernden) steuerlichen Bedingungen über eine geeignete Methode verfügen möchten, mit der optimale Lösungen gefunden werden können.

Betrachtet man das Problem von der Seite des „corporate governance“ genannten Wissenschaftszweiges aus, dann ist bei europäischen, insbesondere bei deutschen Unternehmensmodellen (Wagner [2000], pp. 109-120) die genaue Typisierung des unternehmerischen Zielsystems notwendig, bevor die Frage der Steueroptimalisierung behandelt werden kann. Das unter operativer Beteiligung des Eigentümers geführte Unternehmen versucht grundsätzlich die Nettogeldströme des Unternehmens zu maximieren, während im Modell mit separaten Eigentümer- und Managerrollen die Zielfunktion sich auf die Maximierung der den Eigentümern (Anlegern) zu sichernden versteuerten Geldströme bezieht.

Mit der methodologischen Begründung der konkreten unternehmerischen steuerlichen und steueroptimierenden Aktivitäten beschäftigt sich die „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, deren Hauptaufgaben die folgenden sind:

- Beschreibung der Wirkungsmechanismen der die Unternehmen in ihrer Tätigkeit beeinflussenden Steuern
- Vorstellen der steuerlichen Wirkungen auf die Veränderung der verschiedenen Aktivitäten der Unternehmen
- Ausarbeitung von Optimierungsverfahren, die bei durch steuerliche Maßnahmen beeinflussten Entscheidungssituationen benutzt werden können
- Analyse der Steuervorschrift unter Beachtung der konkreten Umstände des gegebenen Unternehmens um individuell anwendbare Lösungen zu finden

4.1. Die Untersuchung von Steuerüberwälzung und Zusatzlasten mittels der partiellen Gleichgewichtsanalyse

Die Verteilung der Steuerlasten unter den Marktakteuren

In den folgenden Teilen müssen einige Grundbegriffe neu interpretiert werden. Für die indirekte Steuer ist charakteristisch, dass sie der Steuerpflichtige auf andere Akteure abwälzen kann, was im Fall der direkten Steuer nicht geschehen kann. Dies hat für die Folge von direkten Transaktionen Gültigkeit, doch die endgültige Verteilung der Steuerlasten wird nicht dadurch beeinflusst, ob diese auf direkten oder auf indirekten Steuern beruhen, sondern welche Verhältnisse auf dem Markt bezüglich der Nachfrage und des Angebots bestehen. Das Anfangsbeispiel ist im allgemeinen wohlbekannt, trotzdem lohnt es sich, noch einmal über die Zusammenhänge nachzudenken. Gegeben sei ein Markt, auf dem Angebot und Nachfrage „normal“ reagieren; beide Funktionen seien linear. (S. 3. Graphik)² Im Schnittpunkt A der Angebots- und Nachfragekurve (S , bzw. D) befindet sich der Markt im Gleichgewicht; es wird die Menge C zum Preis B realisiert. Wenn der Staat zu Einnahmen kommen möchte, dann wird er eine sogenannte Produktsteuer erheben. Setzen wir voraus, dass das Bier ein normales Gut sei und auf dem Biermarkt wird vom Staat eine Steuer erhoben, die unabhängig von Bierpreis ist. Die Gaststätte hat nach jeder Einheit verkonsumierten Bieres eine bestimmte Menge Geld an den Staatshaushalt abzuführen. Ist die Konkurrenz auf dem Biermarkt gut genug, dann wird dies bedeuten, dass die Verkäufer diese Steuer nicht im Bierpreis realisieren können; somit wird die Steuer auf den Preis aufgeschlagen. Als Folge davon verschiebt sich die Angebotskurve parallel nach oben und das kurzfristige Gleichgewicht wird sich folglich in den Punkt G verschieben. Betrachtet man die zu diesem Punkt gehörenden Parameter, dann ergibt sich folgendes Bild: Die neue Gleichgewichtsmenge ist nun E . Handelt es sich beim Bier – wie vorausgesetzt – um ein normales Gut, dann wird durch die steuerliche Maßnahme der Bierverbrauch etwas gesenkt werden. Statt des früheren Preises B wird man nun den Preis F zu

² Diese Darstellung wurde für das Lehrmaterial Pénzügytan (Finanzlehre) ursprünglich aus dem Buch von Stiglitz übernommen (Stiglitz [1996], p. 435), eine ähnliche Graphik ist aber auch im Buch von Musgrave zu finden (Musgrave [1994], Bd. 2, p. 54).

zahlen haben. Wie groß sind nun die staatlichen Steuereinnahmen? Der Bruttowert der realisierten Biermenge wird durch das Rechteck $FGE\theta$ symbolisiert. Davon bezeichnet der obere Streifen T , also das Rechteck $FGLK$, die Steuer. Welchen Teil dieser Steuer wird nun der Konsument (die Nachfrageseite) und welchen Teil wird der Produzent (die Angebotsseite) zu zahlen haben? Betrachtet man die exakt ausgestellte Rechnung über den Bierkonsum, so stellt man fest, dass man die Biermenge $KOEL$ und die Steuer $FKLG$ verkonsumiert hat? Nach dem Zeugnis der Rechnung hat der Endverbraucher diese im Bierpreis enthaltene Steuer an den Produzenten gezahlt, der diese als disziplinierter Steuerzahler an den Staatshaushalt weitergeleitet hat. Betrachten wir nun die Wirkung der Besteuerung, vergleichen wir also die Zustände vor und nach der Besteuerung! Wie hat sich die Situation auf dem Biermarkt geändert? Man stellt fest, dass all jene, die mit Steuern belastetes Bier getrunken haben, mit FB höheren Preis zu bezahlen hatten, als in der Situation zuvor. Erhielt der Verkäufer zuvor den Preis B für das Bier, so nimmt er jetzt den Wert F ein und zahlt die Differenz zwischen F und K an den Staat. Die Preiswirkung besteht also aus zwei Teilen: den – an der früheren Situation ohne Steuer gemessenen – Anstieg des Bruttopreise zahlt der Konsument (Nachfrageseite), während das – aus dem gleichen Grund erfolgte – Sinken des Nettopreise dem Produzenten (Angebotsseite) zur Last fällt. Bezieht man das nun auf die gesamten Steuereinnahmen, dann wird das Rechteck $FGHB$ von den Konsumenten finanziert, das Rechteck $BHLK$ dagegen von den Produzenten.

Was verändert sich also aufgrund der eingeführten Steuer? Aus der Graphik ist ersichtlich, dass Angebots- und Nachfrageseite nicht nur dadurch von einem Verlust betroffen sind, weil sie nun verglichen mit der früheren Situation zu ungünstigeren Preisen verkaufen oder kaufen können, sondern auch die Konsumentenrente sank gegenüber der Ausgangssituation. (Früher war die Konsumentenrente das Gebiet oberhalb der Strecke AB und unterhalb der Nachfragefunktion.) Dasselbe trifft für die Produzentenrente zu. Zuvor wurde die Produzentenrente durch das Gebiet unterhalb der Strecke AB und oberhalb der Angebotskurve dargestellt, in der neuen Situation beschränkt sich die Produzentenrente auf die Fläche zwischen der Strecke KL und der Angebotskurve. Es wurde also nicht nur um die Steuereinnahmen verringert, sondern darüber hinaus noch um das Dreieck AHL . Auf dem Markt erscheint also sowohl auf der Seite der Konsumenten, wie auch auf der Seite der

Produzenten ein Wohlfahrtsverlust, aus dem sich für den Staat noch keine Steuereinnahmen ergeben. Es können somit aus der obigen Darstellung zwei Folgerungen gezogen werden:

- Die Steuerlasten verteilen sich nicht danach, wer zu ihrer Zahlung verpflichtet wurde, sondern als Funktion der Elastizitäten von Angebot und Nachfrage.
- Im Falle von normalen Elastizitäten bei Angebot und Nachfrage entstehen Zusatzlasten. Der sich aus der Besteuerung ergebende Wohlfahrtsverlust übersteigt quantitativ notwendigerweise das Ausmaß der Steuereinnahmen.

Die Steuerüberwälzung wird in der ersten Hälfte der 4. Graphik untersucht. Im vorhergehenden Fall hatte sich das Gleichgewicht infolge der erhobenen Steuern vom Punkt *A* in den Punkt *G* bewegt. Was würde geschehen, wenn das Finanzamt in jede Gaststätte einen Beamten entsenden würde, der – wenn der Kellner das Bier verkauft und das entsprechende Geld einkassiert hat – die Steuereinnahmen sofort in Empfang nehmen würde? Dann würde sich nicht die Angebotskurve nach oben verschieben, sondern die Nachfragekurve würde nach unten verschoben werden. (Dasselbe Ergebnis erhält man selbstverständlich, wenn man das für den Bierkonsum geplante Einkommen der Verbraucher besteuern würde.) Die sich auf dem Markt ergebende Wirkung ist scheinbar eine vollkommen andere, wie in der vorigen Situation. Dort bestimmte das veränderte Angebot (S') und die unveränderte Nachfrage (D) den Gleichgewichtspunkt *G*, jetzt schneiden sich die unveränderte Angebotskurve (S) und die modifizierte Nachfragekurve (D') im Punkt *L*. Vergleichen wir wiederum die Verteilung der Steuereinnahmen und der Steuerlasten zwischen den beiden Seiten! Sind die Steuereinnahme, die verkonsumierte Biermenge genauso groß, wie zuvor, und verteilen sich die Steuerlasten ebenfalls in gleicher Weise, dann können die beiden Marktsituationen als äquivalent angesehen werden. Es ist eine sehr wichtige, aber auch überaus einfache Schlussfolgerung der Steuertheorie, dass – sofern es im System keine besonderen spezifischen Begünstigungen oder sehr komplizierte Regelungen gibt – die ökonomischen Wirkungsmechanismen der in einem Fall als direkte Steuer interpretierten Last und der im anderen Fall als indirekte Steuer interpretierten Last ineinander überführt werden können. Die andere Seite der 4. Graphik ist die Weiterführung des Gedankens unter dem Aspekt, dass ein gleicher Gleichgewichtswert

selbstverständlich auch dann erreicht werden kann, wenn die Steuer nicht bezüglich der verkonsumierten Biereinheiten erhoben wird, sondern aufgrund eines proportionalen Steuersatzes, der sich auf das den Durst zu löschen berufene Einkommen bezieht. Somit sind auch die Wirkungen der postenmäßig erhobenen Produktsteuern und der mittels proportionalen Steuersatzes erhobenen Einkommenssteuern ineinander überführbar.

Die folgenden Graphiken sind sehr einfach, sprechen nahezu für sich selbst.³ Hier werden die Situationen untersucht, bei denen eine der Elastizitäten einen Extremwert annimmt. Zur Angebotskurve mit normalem Verlauf wurde zuerst eine waagerechte Nachfragekurve gezeichnet. Die Steuererhebung führt – wie im Ausgangsfall – zu einer Parallelverschiebung der Angebotskurve nach oben. Gemessen an der Situation vor der Besteuerung sinkt – ähnlich, wie in der Ausgangsuntersuchung – die realisierte Gütermenge. Der vom Konsumenten zu zahlende Preis bleibt unverändert; er hat nach der Besteuerung denselben Wert, wie zuvor. Bei einer unendlich elastischen Nachfrage ist man nur zu diesem Preis bereit, die angebotene Menge abzunehmen. Infolge dessen ist das Gleichgewicht für den Markt der Punkt *D*, was unveränderten Bruttopreis bei gesunkener Gütermenge bedeutet.

Was passiert, wenn die Entwicklung des Angebots weiterhin normal verläuft, doch die Nachfrage vollkommen unelastisch ist, also wenn man bereit ist, eine bestimmte Gütermenge bei jedem beliebigen Preis abzunehmen? Auch jetzt verschiebt sich die Angebotskurve um den Steuerwert parallel nach oben, was nun bezüglich der Nachfragefunktion nur eine Bewegung nach oben bedeutet. Daraus folgt, dass nun dieselbe Menge realisiert wird, allerdings zu einem anderen, wegen der Steuer gestiegenen Preis (P_2).

In den nun folgenden Situationen ist die Nachfrage von normaler Elastizität, während das Angebot vollkommen elastisch, bzw. vollkommen unelastisch ist. Gestaltet sich das Angebot vollkommen elastisch, dann verschiebt sich die waagerechte Angebotskurve im Ausmaß der Steuer parallel nach oben. Dies führt zu einer Bewegung des Gleichgewichtspunktes auf der Nachfragekurve nach oben links; die

³ Dieselben findet man auch – in wesentlich besserer Ausführung – im Buch von Stiglitz (Stiglitz [2000], pp. 430-431.)

realisierte Gütermenge sinkt. Da die Angebotskurve waagerecht ist, entspricht die Differenz zwischen den früheren Gleichgewichtspreis und dem neuen Gleichgewichtspreis genau der erhobenen Steuer, die Steuerlast wird somit eindeutig – formal und tatsächlich – von der Nachfrageseite, also von den Konsumenten getragen.

In der letzten Situation trifft die sich normal entwickelnde Nachfrage mit einem vollkommen unelastischen Angebot zusammen. Ein klassisches Beispiel für diese Situation ist der Fall des Fischverkäufers auf dem Markt. Am Ende des Markttages kann er sich entscheiden, entweder den Preis zu senken oder den Fisch wieder mit nach Hause zu nehmen, da dieser am folgenden Tag nicht mehr verkauft werden kann.

Bei Monopolangebot werden die steuerüberwälzenden Effekte grundsätzlich durch die Veränderung der Steigung der Nachfragekurve (das Ausmaß der Konvexität) bestimmt. In Fall 1 auf der 6. Graphik ist zu sehen, dass bei einer linearen, monoton fallenden Nachfragekurve trotz der Monopolposition des Anbieters die Steuerüberwälzung nicht von Erfolg gekrönt sein dürfte; das Gros dieser Last wird vom Anbieter zu tragen sein. Dem gegenüber steht die in der unteren Hälfte der 8. Graphik dargestellte Situation, die zeigt, dass bei einer konvexen Nachfragekurve und einem sich in Monopolsituation befindenden Anbieter die auf den Konsumenten überwälzbare Preiserhöhung sogar den auf die Produkteinheit erhobenen Steuerbetrag übersteigen kann.

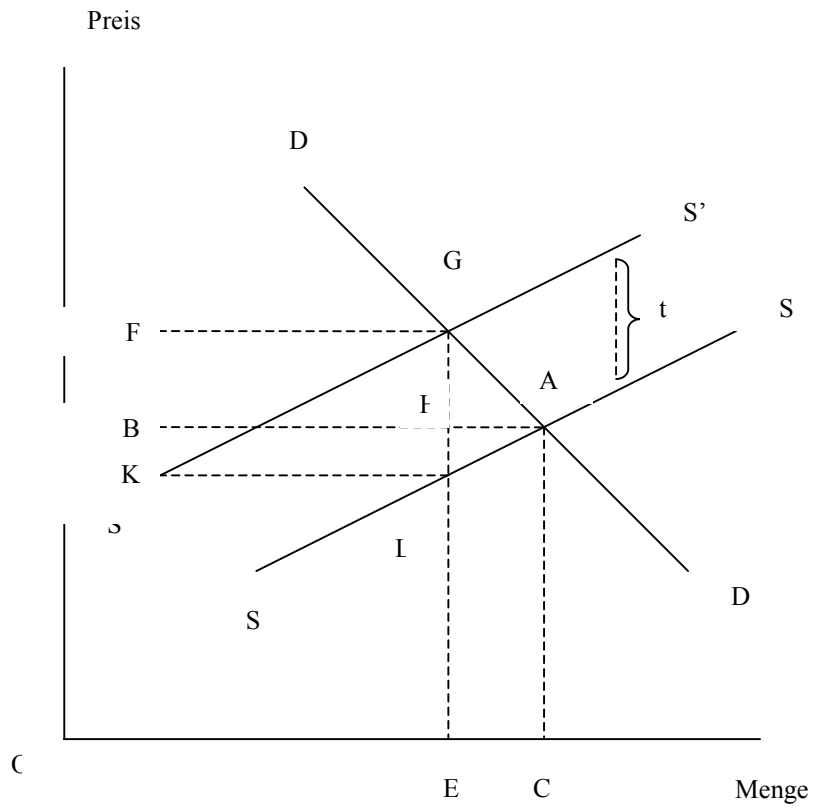
Betrachtet man Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage als sich normal entwickelnde Quantitäten, dann kann die Besteuerung des Arbeitseinkommens, bzw. der Verwendung des Faktors Arbeit in Analogie zu den Graphiken 3 und 4 interpretiert werden. Dies zeigt der obere Teil der 6. Graphik, für den Fall, dass der Arbeitgeber zum Zahlen der Steuer verpflichtet wurde. In Volkswirtschaften, bei denen ein Existenzminimum mit Hilfe des Sozialnetzes ohne Arbeitsangebot aufrecht erhalten werden kann, oder wo Arbeitnehmer mit geringem Einkommen auf ein Sinken der Löhne mit steigendem Arbeitsangebot reagieren, um ein einmal erreichtes Konsumniveau auch in Zukunft absichern zu können, hat die Arbeitsangebotskurve die Form, wie sie in der unteren Hälfte der 6. Graphik dargestellt wurde. In diesem

Fall führt die Besteuerung der Beschäftigung nicht wie in den früheren Situationen zu einem Sinken des Arbeitsangebotes, sondern bewirkt gerade dessen Ansteigen, wodurch die die Steuerlast übersteigenden Lohnsenkungen auf die Arbeitgeber übertragen werden.

Die 7. Graphik soll eine für das Kapitalangebot charakteristische Situation widerspiegeln. Der zufolge ist das Kapitalangebot kurzfristig äußerst unelastisch, was durch eine wenn auch nicht vollkommen senkrechte Angebotskurve dargestellt werden kann. Werden die Kapitaleinkommen nun besteuert, dann müsste sich die Angebotskurve parallel nach oben verschieben, was aber nicht möglich ist. So wird das Kapitaleinkommen stark sinken. Kurzfristig werden somit die Anleger die Auswirkungen der sich in der Differenz zwischen den Kapitalerträgen vor und nach der Besteuerung darstellenden steuerlichen Belastung des Kapitaleinkommens zu tragen haben. Langfristig hingegen ist das Kapitalangebot unendlich elastisch, was besonders für jene Länder gültig ist, bei denen das Kapitalangebot nicht unbedingt mit den Ersparnissen identifiziert wird, sondern im Rahmen der Körperschaften erscheint. Bei diesem nun unendlich elastischen Kapitalangebot bleibt der Ertrag nach der Besteuerung nahezu gleich mit dem Kapitalertrag vor der Besteuerung, infolge dessen wird sich der Unterschied zwischen den Erträgen vor und nach der Besteuerung über den Anstieg des Bruttoertrages einstellen. Wer also Kapital nachfragt oder nachfragen muss, der hat also für einen höheren erwarteten Ertrag vor der Besteuerung zu sorgen.

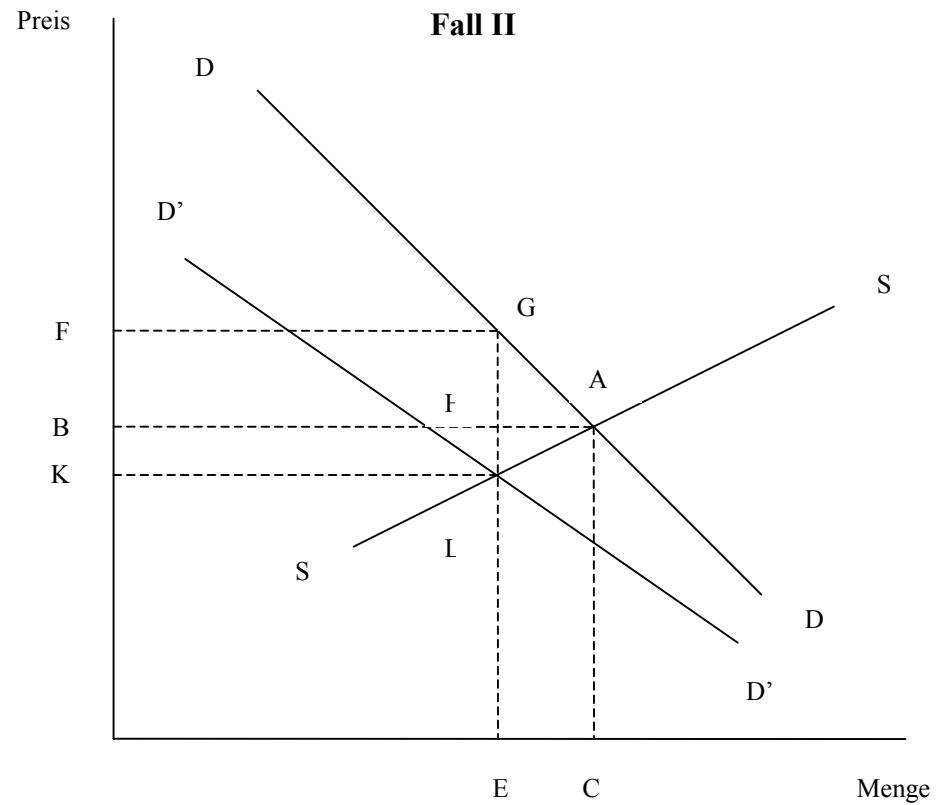
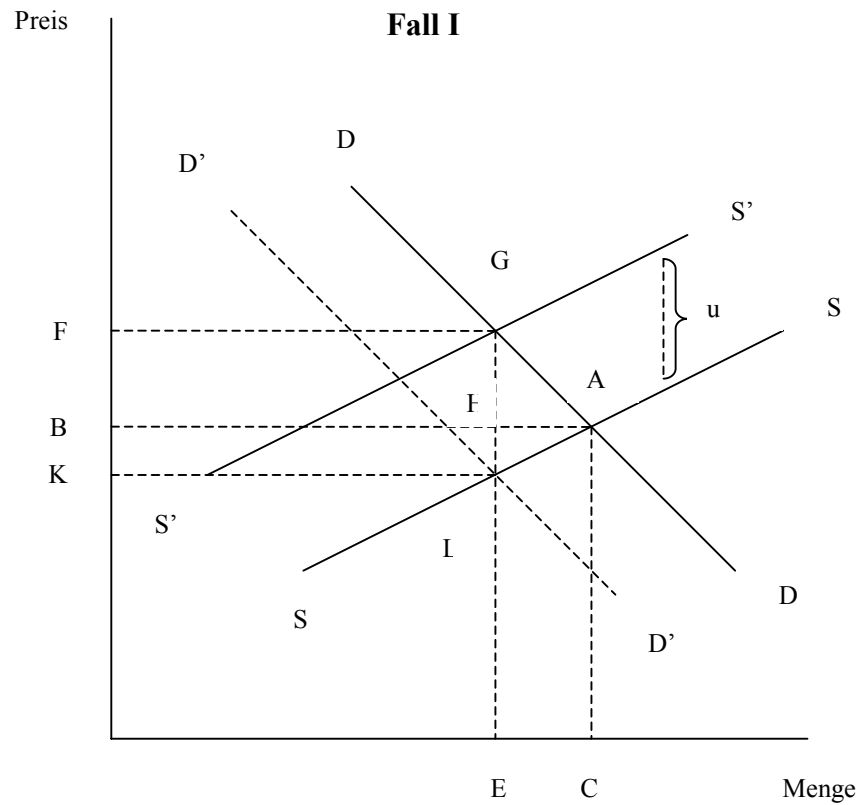
Sowohl Kapital, wie auch Arbeit erweisen sich somit unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung als besondere Güter, denn die Arbeitsangebotskurve nimmt einen sehr speziellen Verlauf, während die Angebotskurve des Kapitals kurz-, mittel- und langfristig jeweils eine andere Form hat. Dies bedeutet letztendlich nur soviel, als dass man weiß: die Besteuerung wirkt auf die Angebote dieser beiden Produktionsfaktoren außerordentlich stark. Es lässt sich jedoch nur schwer voraussagen, was das Endergebnis von steuerlichen Maßnahmen sein wird.

3. Graphik Lastenanteile



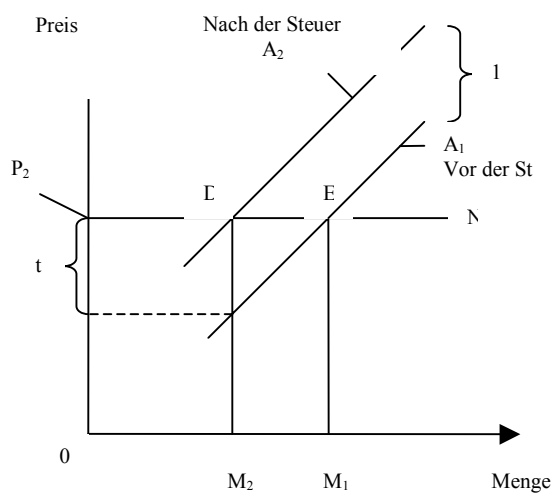
Musgrave[1994], 2. Band, p.54

4. Graphik Anpassung an Mengen- und Wertsteuern

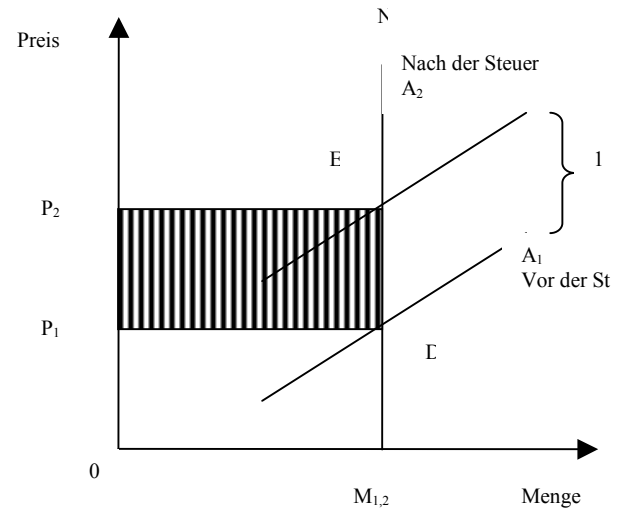


Musgrave[1994], 2. Band, p.54

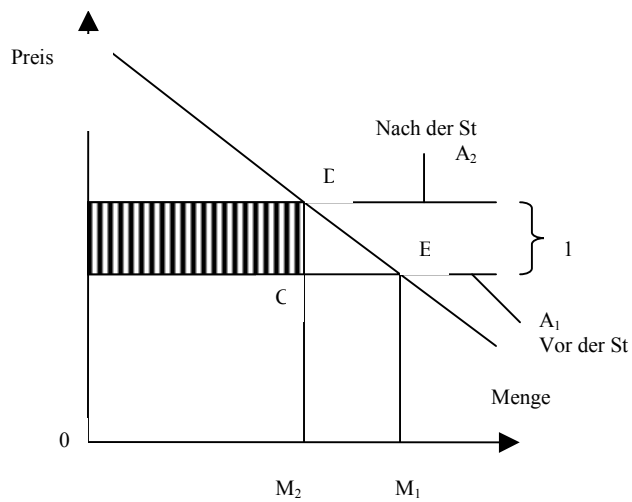
5. Graphik Steuerinzidenz bei extremer Elastizität



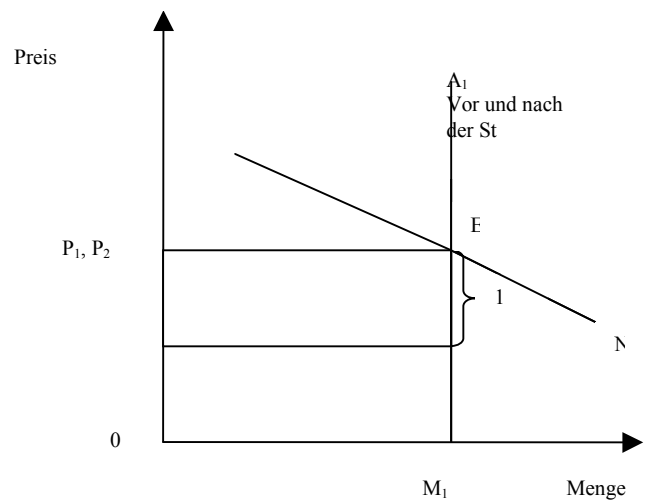
Vollk. elastische Nachfrage



Vollk. unelastische Nachfrage



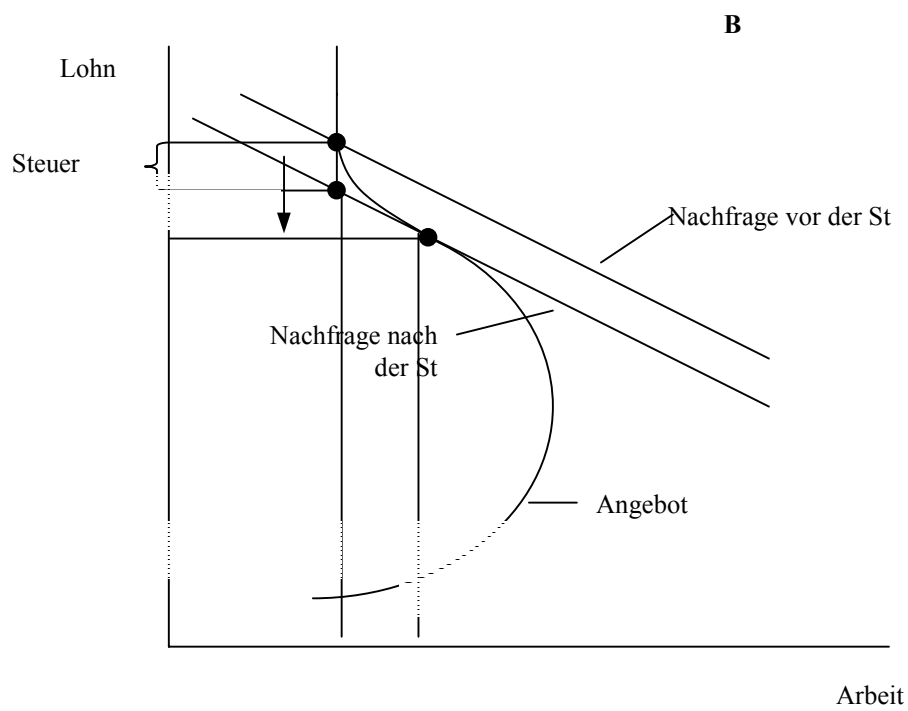
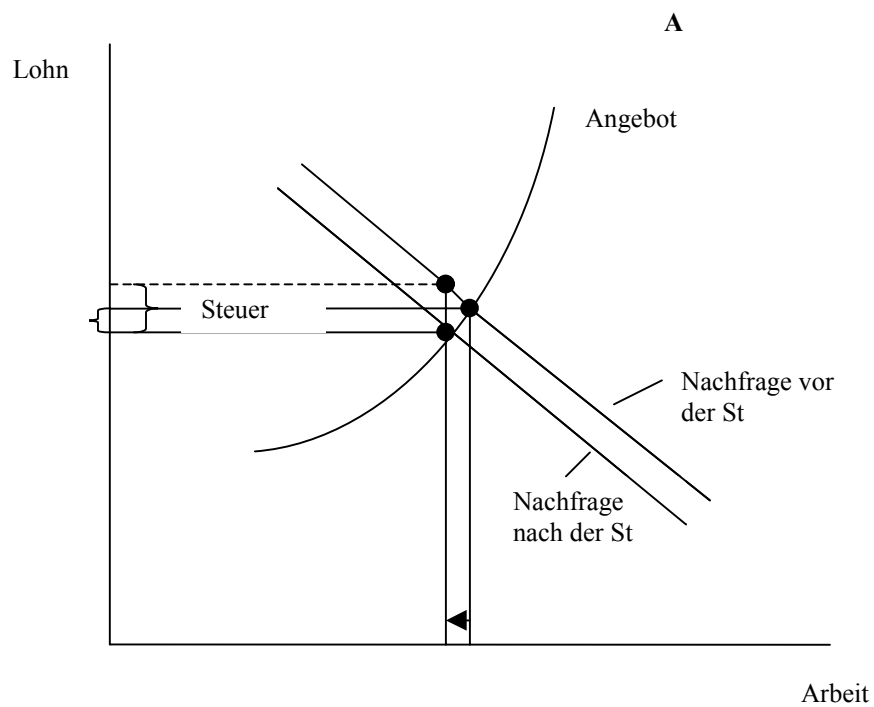
Vollk. elastisches Angebot



Vollk. unelastisches Angebot

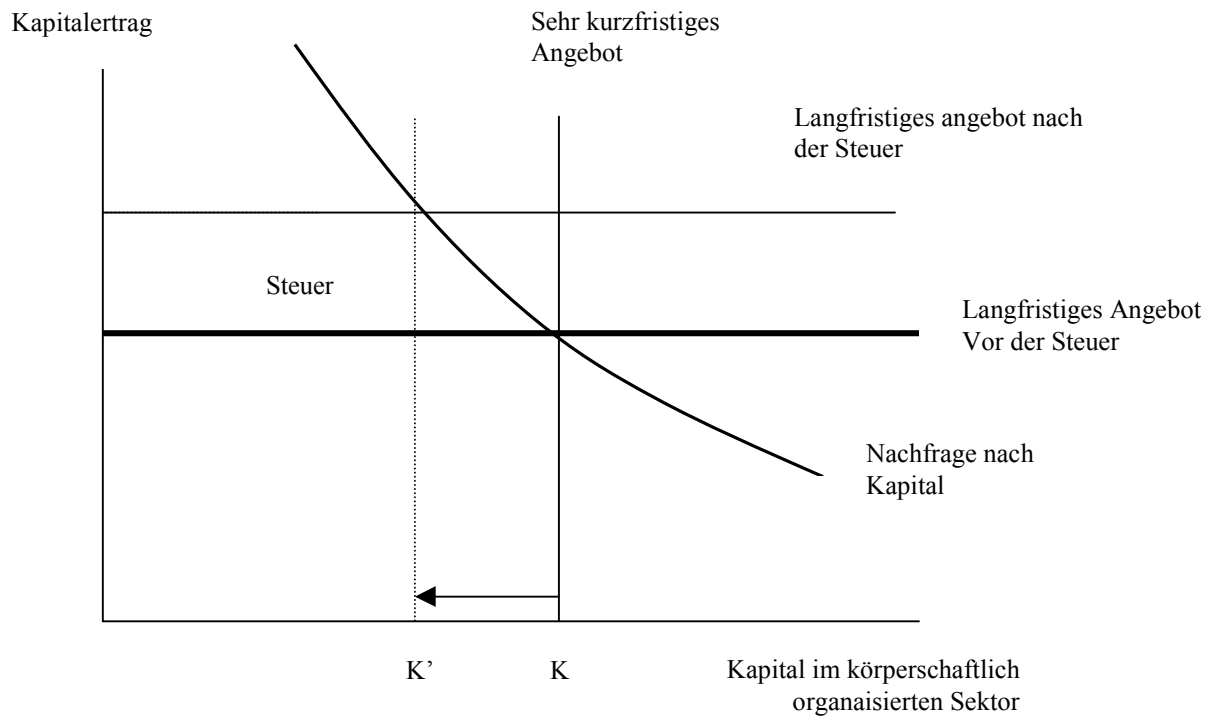
Lenk[1995], p.19

6. Graphik Wirkungen einer Steuer auf die Nachfrage nach Arbeit



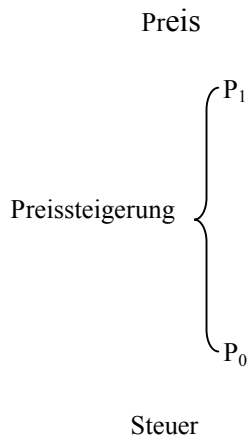
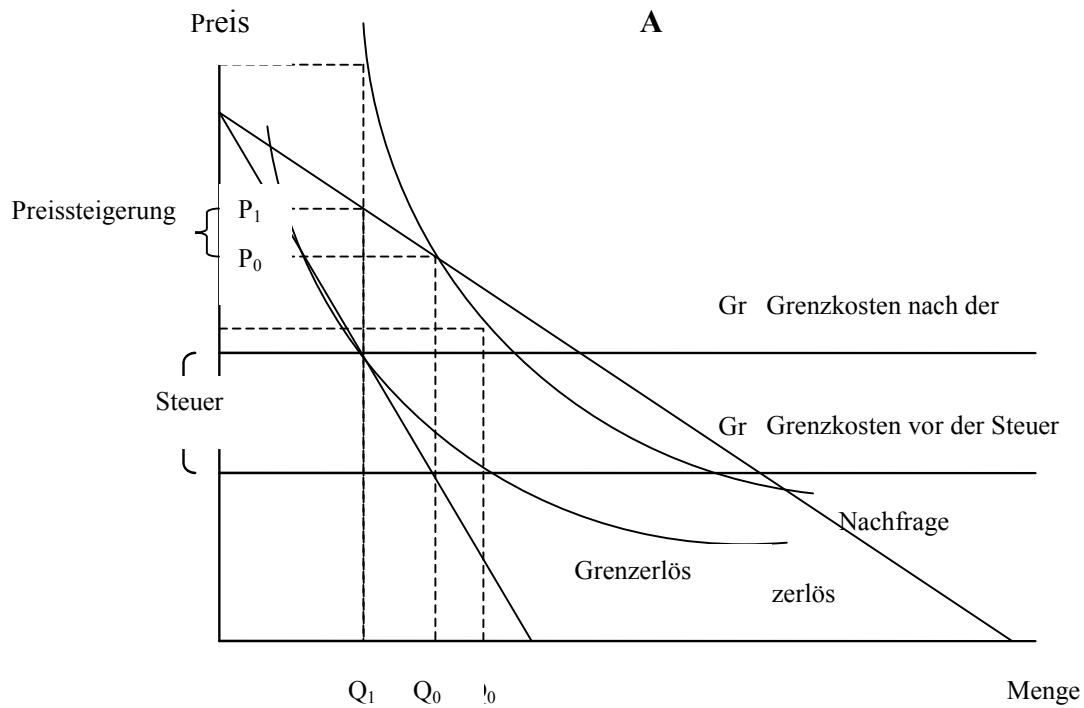
Stiglitz[1996], p.438

7. Graphik Langfristige Angebotskurve für Kapital



Stiglitz[1996], p.538

8. Graphik Steuern auf ein monopol



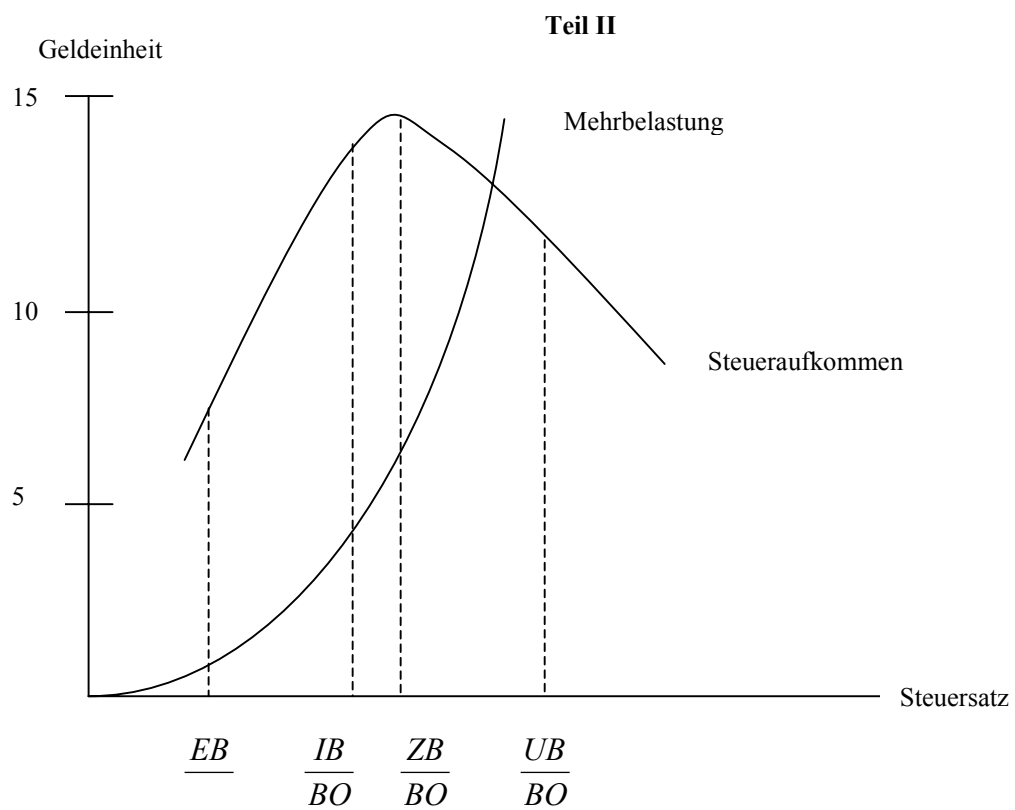
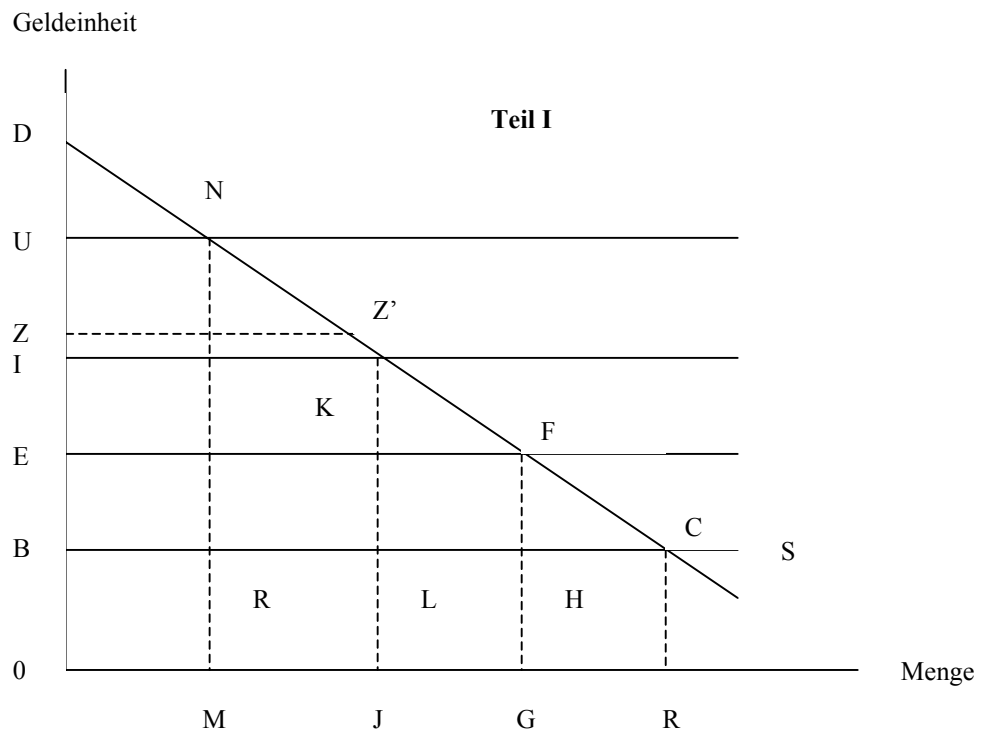
Stiglitz[1996]p. 440

Die steuerbedingte Mehrbelastung und seine Wirkung auf das Verhalten der Wirtschaftsakteure

Nun soll die linke untere Ecke von Graphik 5 genauer untersucht werden, also der Fall einer waagerechten Angebotskurve und einer normal geformten Nachfragekurve. Ohne Besteuerung liegt das Gleichgewicht im Punkt E . Diese Version wurde deshalb gewählt, weil hier der gesamte Wohlfahrtsverlust auf einer Seite erscheint, die Steuerlast wird ausschließlich vom Konsumenten getragen. Der Wohlfahrtsverlust ist durch das Sinken des Konsumentennutzens eindeutig ausgewiesen. Was geschieht, wenn der Staat beginnt, Steuern zu erheben? Betrachten wir zu diesem Zweck die 9. Graphik! Wenn eine Steuer EB pro Produkt erhoben wird, dann wird dadurch das Gleichgewicht in den Punkt F bewegt. Ist der Steuerbetrag IB , dann wird K der neue Gleichgewichtspunkt sein, bei einer Steuer vom Ausmaß UB ist es der Punkt N .

Es ist ersichtlich, dass der Wohlfahrtsverlust (Mehrbelastung) mit steigendem Steuersatz kontinuierlich ansteigt, während die gesamten Steuereinnahmen – interpretiert als Produkt von Steuersatz und realisierter Gütermenge – bis zu einem bestimmten Punkt ansteigen und dann trotz des weiterhin steigenden Steuersatzes zu sinken beginnen.

9. Graphik Steueraufkommen und Mehrbelastung



4.2. Die Untersuchung der inszidental und substitutiven Wirkung der Besteuerung mit Hilfe der allgemeinen Gleichgewichtsanalyse

Den einfachsten Fall, die Welt der Durstigen, zeigt die 10. Graphik.⁴ Durstige Menschen haben zwei Möglichkeiten, ihr Bedürfnis zu befriedigen: sie können zwischen alkoholfreien Getränken und Bier wählen. Beide Güter sind demzufolge in gewissem Sinne einander substituierende Produkte.

Verbindet man die Punkte *A* und *B* miteinander, dann erhält man die Budgetgerade. Auf ihr sind alle linearen Kombinationen von Bier und Limonade zu finden, deren Kauf das Einkommen des Konsumenten völlig ausschöpft.

Als ersten Fall der Besteuerung soll die Variante gewählt werden, bei der der Staat den Getränkekonsum über das verfügbare Einkommen der Verbraucher besteuert. Eine damit vollkommen identische Wirkung könnte erreicht werden, wenn für jedes Gut eine gleich große Produktsteuer erhoben wird. Um eine bestimmte Geldmenge zu vereinnahmen kann der Staat also entweder beide Getränke in gleicher Form besteuern (eine allgemeine Produktsteuer erheben), oder von Einkommen der Konsumenten mittels einer einkommensunabhängigen Steuer die entsprechende Geldmenge abziehen. In beiden Fällen wird sich die Budgetgerade parallel verschieben, was bedeutet, dass nun weniger Geld für den Getränkekonsum ausgegeben werden kann. Der Gleichgewichtszustand wird nun im Punkt *E''* sein, was sowohl für den Konsum von Bier, wie auch für den Konsum der Limonade eine geringere Menge bedeutet.

Die zweite Möglichkeit für die Steuerbehörde besteht darin, die beiden Güter nicht in gleichem Maße zu besteuern und somit den Konsum aufgrund bestimmter Präferenzen zu beeinflussen. Betrachtet man nun den Extremfall, wenn nur ein Produkt steuerlich belastet wird, das andere aber nicht, dann kommt es nicht zu einer Verschiebung der Budgetgerade, sondern diese wird sich drehen. Der Konsument, der ausschließlich das Gut *Z* (Limonade) genießt, wird nämlich nach der Einführung

⁴ Die Graphik stammt aus dem Buch von Musgrave, bei der Interpretation wurde zum großen Teil die Argumentation von Stiglitz übernommen (Stiglitz [1996], pp. 462-464.)

der Steuer genauso viel alkoholfreie Getränke konsumieren können, denn der Preis hat sich ja nicht geändert, da dieses Produkt nicht von einer Steuer belastet wurde. Anders ist die Situation bei dem Verbraucher, der seinen Bierkonsum (Gut X) nicht völlig einstellen möchte (kann); er kann aufgrund der eingeführten Steuer das Getränk nur zu einem höheren Preis kaufen, wird also seinen Konsum bei gleichem Einkommen einschränken müssen. Der Durchschnittskonsument schließlich wird vom Gut Z mehr und vom Gut X weniger konsumieren; neben der Einkommenswirkung tritt nun also auch eine Substitutionswirkung auf. Wenn nun also zu gleichen Steuereinnahmen nicht nur eine Einkommenswirkung, sondern auch noch eine Substitutionswirkung gehört, dann wird sich aus der Letzteren ein weiterer Wohlfahrtsverlust ergeben.

Im Rahmen der 11. Graphik wird ein spezielles Gut, die Arbeit, untersucht. Auf der waagerechten Achse wurde die Arbeitsmenge, auf der senkrechten Achse können das mit der Arbeit erworbene Einkommen oder auch die mit diesem gekauften Güter abgetragen werden. Die beiden erwähnten Kategorien sind natürlich nicht identisch miteinander, der Unterschied ist durch die Ersparnisse gegeben.

Musgrave (Musgrave [1994], Bd. 2, p. 107) trägt auf der waagerechten Achse nicht die Arbeit, sondern den Ausdruck 1 -Arbeit, also die Freizeit ab, auf der senkrechten Achse die mit Hilfe des Arbeitseinkommens erwerbenden Güter. Es wird vorausgesetzt, dass jemand, der arbeitet, keine Möglichkeit zum Bilden von Ersparnissen hat, also sein gesamtes Einkommen in den Konsum steckt. Die Drehung der Budgetgeraden ist in diesem Falle wesentlich einfacher zu erklären, denn es wird genau dasselbe passieren, wie zuvor bei den gewöhnlichen Gütern. Auf der waagerechten Achse ist die zur Verfügung stehende Zeitquantität A abgetragen. Von dieser wird die Arbeitszeit abgezogen, man bewegt sich also auf der waagerechten Achse in Richtung des Koordinatenursprungs. Verwendet man die gesamte Zeit A für nicht durch Steuern belastete Arbeitsaktivitäten, lässt man also keine Freizeit übrig, dann erwirbt man ein Einkommen, das zum Kauf der Konsumgütermenge B ausreichend ist. Im Gleichgewichtspunkt E verfügt der Konsument über die Freizeit H und die zum Punkt E gehörende Gütermenge. Gibt es keine Steuer, wird also die gesamte Arbeitszeit für den Kauf von Konsumgütern „ausgegeben“, dann ist der Konsument im Gleichgewicht in der Lage, für die Arbeitsmenge $A-H$ die

Gütermenge E zu kaufen. Im normalen Fall besteht ein Anspruch auch nach den von Staat angebotenen öffentlichen Ausgaben, deswegen möchte der Staat auf dem entsprechenden Markt ein gewisses Einkommen realisieren. In diesem Interesse soll das Einkommen direkt besteuert werden.

Die beiden einfachsten Methoden der Besteuerung bestehen darin, entweder einen gleichen Anteil des Einkommens abzuziehen, oder eine einkommensunabhängige Steuer zu erheben. Im ersten Fall dreht sich die Budgetgerade, im zweiten verschiebt sie sich parallel. Demzufolge verändert eine prozentuale Steuer das frühere Verhältnis von Freizeit und Arbeitszeit. Das Ausmaß der Verschiebung hängt davon ab, wo man sich auf der Arbeitsangebotskurve befindet. Wegen der Substitutionswirkung wird wiederum ein Wohlfahrtsverlust zu beklagen sein, aufgrund desselben Mechanismus, wie er zuvor bei Gütern festgestellt werden konnte. Diese negative Wirkung kann vermieden werden, wenn der Staat die zweite Methode der Besteuerung wählt. Dann verschiebt sich die Budgetgerade parallel und es kommt zu keinem Substitutionseffekt, nur die Einkommenswirkung wird spürbar sein.

Wie auch bei den Gütern kann auch hier die parallele Verschiebung der Budgetgeraden noch auf eine andere Art und Weise erreicht werden: bei den Gütern geschah dies durch die Besteuerung der Limonade, hier wäre es die Besteuerung der Freizeit. Diese kann zwar direkt nur sehr schwer steuerlich belastet werden, doch man kann ohne große Schwierigkeiten solche Güter einer Steuer unterwerfen, die bei der Freizeitgestaltung eine große Rolle spielen – und möglichst nur dabei eine herausragende Rolle spielen.

Die Kurve AL stellt den Fall der progressiven Besteuerung dar. Über je weniger Freizeit jemand verfügt, je mehr er also arbeitet, desto mehr wird die Gütermenge besteuert, die er sich mittels des erworbenen Arbeitseinkommens kaufen kann. Damit wird die Substitutionswirkung im System mit Sicherheit noch mehr verstärkt werden, was jedoch den bei der partiellen Analyse gesammelten Erfahrungen keinesfalls widerspricht. Mit anderen Worten: je höher der Steuersatz angesetzt wird, desto größer ist die Zusatzlast in der Volkswirtschaft.

In Analogie zur Situation mit Gütern kann noch ein Spezialfall vorgestellt werden (10. Graphik). Mit dem selben Gedankengang kann die Wahl zwischen Konsum und Ersparnis, bzw. zwischen gegenwärtigem und zukünftigem Konsum veranschaulicht werden. An der Graphik muss nichts weiter verändert werden, als dass Gut Z nun die Gegenwart darstellt, Gut X die Zukunft.

Das behandelte Modell ist bei folgenden Bedingungen anwendbar:

- Es besteht die Möglichkeit zur Kreditgabe und zur Kreditnahme.
- Ähnlich wie beim vollkommenen Markt sind die Zinsraten bei Kreditvergabe und Kreditnahme identisch.

Der Wert des gegenwärtigen maximalen Konsums ist also nichts anderes, als die Summe aus dem gegenwärtigen Einkommen und dem mit einem Diskontsatz diskontierten zukünftigen Einkommen. Das zukünftige Maximum ist dementsprechend die Summe des zukünftigen Einkommens und dem verzinnten gegenwärtigen Einkommen,

Was geschieht nun, wenn eine allgemeine Einkommenssteuer erhoben wird, was gleichbedeutend wäre mit der Anwendung einer allgemeinen Konsumsteuer? In beiden Fällen würde sowohl der gegenwärtige, wie auch der zukünftige Konsum sinken.

An dieser Stelle muss auch die Wahl zwischen privaten Gütern und öffentlichen Gütern erwähnt werden, sofern diese begrenzt oder unbegrenzt gegeneinander substituiert werden können. Unbegrenzt können sie ausgetauscht werden, wenn Güter von identischer Qualität sowohl als private Güter, wie auch als öffentliche Güter zur Verfügung stehen. Begrenzt ist die Substitution möglich, wenn z. B. eine staatliche Schule mit einer Privatschule oder mit einer durch eine Stiftung finanzierten Schule verglichen werden soll.

Wie beeinflusst die Besteuerung die Wahl zwischen privaten und öffentlichen Gütern? Je höher die – nicht auf die Dienstleistung, sondern auf das Einkommen bezogene – Steuer ist, desto mehr wird sich die Nachfrage in Richtung des

öffentlichen Gutes verschieben. Je mehr Steuer vom Einkommen abgezogen wird, desto geringer wird die Möglichkeit bei nebeneinander existierenden Auswahlvariationen, die private Version zu wählen, bzw. je mehr das Einkommen besteuert wird, desto deutlicher kann gezeigt werden, dass der Konsument letztendlich keine reale Auswahlmöglichkeit mehr hat, sondern nur über ein Recht verfügt, von der öffentlichen Dienstleistung einen bestimmten Teil in Anspruch nehmen zu dürfen. Dies hat in der Folge eine kumulierende Wirkung: infolge der Steuer steigt die Nachfrage nach öffentlichen Dienstleistungen bei substituierbaren, bzw., begrenzt substituierbaren Gütern, d. h., es steigt insgesamt die Nachfrage nach öffentlichen Dienstleistungen. Um diese befriedigen zu können, müssen zur Finanzierung neue Steuererhöhungen verwirklicht werden. In Abhängigkeit davon, wie elastisch die Nachfrage nach öffentlichen Gütern auf die Erhöhung der Steuerlasten reagiert, kann es in einer extremen Situation durchaus dazu kommen, dass die Steuern überhaupt nicht mehr erhöht werden dürfen, weil dies letztendlich zum Kollaps des Staatshaushaltes führen würde. Dies ist besonders dann der Fall, wenn die Herstellung einer Einheit des öffentlichen Gutes mehr Kosten aufwirft, als die Produktion einer Einheit des privaten Gutes.

Schließlich soll auch die folgende wichtige Konsequenz nicht vergessen werden: Da die Wirkung der Steuern auf die Faktoren Kapital und Arbeit äußerst stark ist und die Möglichkeiten der Beschaffung der Faktoren, wie auch ihr räumliches Vorkommen ein breites Spektrum aufweisen, wird die Besteuerung auch auf die Standortwahl, auf die Technologiewahl und auf die Wahl der Organisationsform eine bedeutende Wirkung haben.

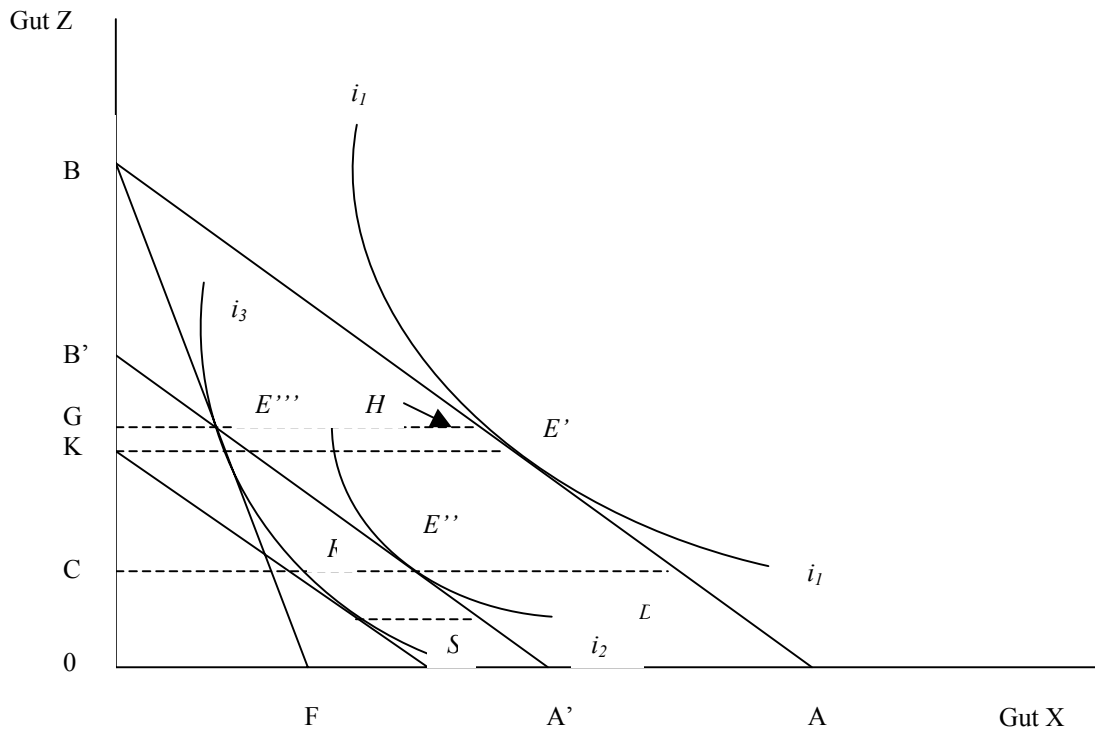
Die die Verwendung von Kapital und Arbeit belastenden sogenannten Faktorsteuern verzerren selbstverständlich bei finanziellen Entscheidungen der Unternehmen die Wahl zwischen besteuerten und nicht besteuerten Produktionsfaktoren.

Verzerrte Entscheidung durch verschiedene Steuern

Steuer	Verzerrte Entscheidung
Pauschalsteuer	Keine
Allgemeine Einkommensteuer	Arbeit/Freizeit: gegenw. versus zukünftigen Konsum
Allgemeine Einkommensteuer (ohne Zinsen)	Arbeit/Freizeit
Allgemeine Verbrauchsteuer	Arbeit/Freizeit
Spezielle Verbrauchsteuer	Besteuerte versus nicht besteuerte Güter, Arbeit/Freizeit
Spezielle Faktorsteuer	Besteuerte versus nicht besteuerte Faktoren

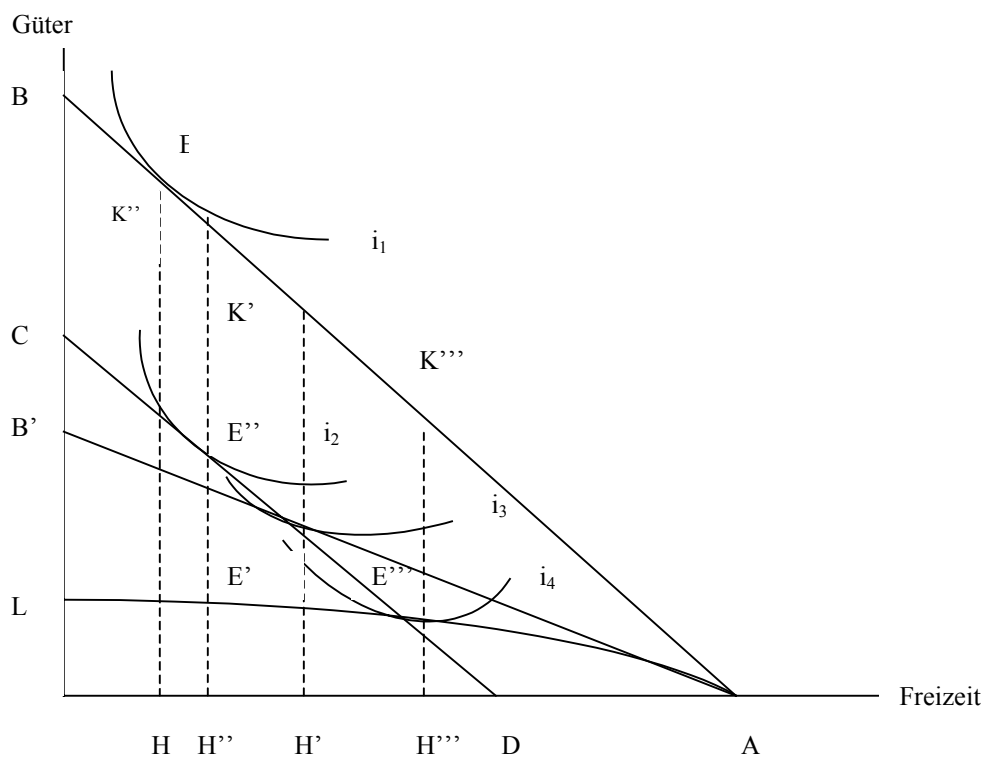
Brümmerhof [1996], pp.277

10. Graphik Anpassung an allgemeine und selektive Steuern



Musgrave[1994], 2. Band, p.104

11. Graphik Die Last der Einkommensteuer



Musgrave[1994], 2.Band, p.107

5. STEUEREFORM IN DER STEUERTHEORIE

Der wichtigste Unterschied zwischen der Theorie der Steuersysteme und der Theorie der Steuerreformen ist folgender: die Erarbeitung eines rationalen oder optimalen Steuersystems geht von steuerpolitischen Zielen, sowie von wirtschaftlichen und außerhalb der Wirtschaft liegenden Faktoren und Bedingungen aus, wobei vorausgesetzt wird, dass ein solches Steuersystem in der gegebenen Volkswirtschaft auch institutionell verankert werden kann. Der in der Praxis tätige Steuerpolitiker muss allerdings davon ausgehen, dass in jeder modernen Volkswirtschaft ein sich historisch herausgebildetes Steuersystem existiert und jeder praktische Schritt in Richtung eines theoretisch konstruierten, idealen Systems nur durch mehr oder weniger partielle Steuerreformen getan werden kann. (Heilmann [1984], p. 260) Unter der Veränderung eines Steuersystems versteht man letztendlich Maßnahmen, die dazu dienen, dass dieselben Staatseinnahmen mit Hilfe von anderen steuerlichen Lösungen gesichert werden sollen. (Hetényi [1999/2]) Wenn also von einem Steuersystem behauptet wird, dass es nicht effizient sei, dann sollte die Antwort der Konstrukteure eines neuen Steuersystems nicht sein: der Staat möge weniger ausgeben, da dadurch die Effizienz des Steuersystems erhöht werden kann.

5. 1. Theoretisch interessante Vorstellungen für Steuerreformen

Die wichtigsten theoretischen Vorschläge für Steuerreformen können in den folgenden Punkten zusammengefasst werden:⁵

- Umfassende Einkommenssteuer
- Flat-rate tax
- Allgemeine Konsumsteuer

Die umfassende Einkommenssteuer bedeutet die Ausdehnung der Steuerbemessungsgrundlage auf das grösstmögliche Maß, dass darüber hinaus praktisch keine Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden können und dass auch bei der Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage keine Möglichkeit für Ausnahmen oder Abzüge besteht. Der Gedanke einer umfassenden Einkommensbesteuerung beruht darauf, dass je allgemeiner die Steuerpflicht ist, desto niedriger kann der Steuersatz festgelegt werden. Ein niedriger Steuersatz bedeutet geringere Zusatzlasten, geringeres Interesse an Steuerhinterziehung und an anderen Steuervergehen.

Die Flat-rate tax bedeutet die gleichzeitig Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes und eines Steuerfreibetrages. Mit dieser einfachen besteuertechnischen Lösung bietet das System neben weniger Möglichkeiten zu Steuerhinterziehung und anderen Steuervergehen noch weitere Vorteile im Bereich der Steueradministration. (z. B.: Wirtschaftsakteure, die in die Gruppe der Steuerfreiheit genießenden Individuen gehören, brauchen keine Steuererklärung auszufüllen und abzugeben.) Für jene Staaten, die von der Besteuerung der Minimallöhne nicht Abstand nehmen können, schlägt die Literatur eine andere Variante, die sogenannte „modifiziert Flat-rate tax“, vor. Hier wird statt eines Steuerfreibetrages ein gesenkter Steuersatz vorgeschrieben. Dadurch kann der normale Steuersatz im Vergleich zur früheren Version auf niedrigerer Stufe fixiert werden, bzw. die obere Grenze des günstigeren Steuersatzes liegt oberhalb des

Wertes der früheren Steuerfreiheit. Wird die dem günstigeren Steuersatz entsprechende Geldmenge als Quellensteuer von jedem Zahlenden abgezogen, dann müssten bei diesem System auch nur die ihre Steuern nach dem normalen Steuersatz entrichtenden Personen eine Steuererklärung ausfüllen, was wiederum bedeutende administrative Einsparungen implizieren würde.

Eine allgemeine Konsumsteuer wälzt die gesamte Steuerlast direkt auf den Endverbraucher ab. Dies geschieht allerdings nicht unbedingt mit Hilfe des Messens des Konsums der privaten Haushalte. Vorausgesetzt, dass man Einkommen für Konsum und Ersparnis verwenden kann, wird durch die Quantifizierung des Einkommens und der Ersparnisse sofort das dem Konsum dienende Einkommen bestimmt und damit steuerlich handhabbar.

Die auf Konsum basierende Einkommensbesteuerung hat folgende Typen:

- Einkommenssteuer bezüglich des Lebenszyklus
- Auf dem Gegenwartswert-Äquivalent basierende Steuer
- Die von Ersparnissen bereinigte Cash-flow Steuer und die von den Zinsen (Kapitaleinkommen) bereinigte Einkommenssteuer

Das Angebot der theoretischen Möglichkeiten wird noch durch die Konsumsteuern des Flat-rate Typs ergänzt. In dieser Version wäre der zur Sicherstellung des Existenzminimums notwendige Konsum steuerfrei (oder nur durch einen geringen Steuersatz belastet).

Aus der Logik der effizienteren Funktionsweise der indirekten Steuern ergibt sich eine dritte Idee – interessanterweise nicht nur für indirekte Steuern: die Idee einer allgemeinen Konsumsteuer. Wenn es im System keine Vergünstigungen gibt, dann können die allgemeine Konsumsteuer und die allgemeine Einkommenssteuer ineinander transferiert werden. Von einer allgemeinen Konsumsteuer kann man auch dann sprechen, wenn sich diese nicht auf den Endverbrauch, sondern auf das Einkommen bezieht. Eine Einkommenssteuer, die die Kapitaleinkommen nicht berührt, ist gleichwertig mit einer allgemeinen Konsumsteuer. Mit ihr wird ja das aus

⁵ Unter Benutzung der folgenden Quellen: Stiglitz – Schönfelder [1996], Stiglitz [2000], Brümmerhoff [1996] Musgrave – Kullmer [1994], Rose [1991].

den Ersparnissen stammende Einkommen nicht versteuert, sondern nur das auf Arbeitsleistungen beruhende Einkommen. (Rose [1991], p. 260) Dagegen kann natürlich von vielen ins Feld geführt werden, das eine allgemeine Konsumsteuer außerordentlich ungerecht ist. Wenn der Konsum bei allen Wirtschaftsakteuren in gleichem Maße besteuert wird, das aus den Ersparnissen stammende Einkommen jedoch steuerfrei bleibt, dann ist es offensichtlich, dass dieses Steuersystem die Steuerlasten auf die einkommensarmen Schichten abwälzt, während die einkommensstarken Schichten bevorzugt werden. Deswegen existieren auch Vorstellungen, das Flat-rate Steuersystem mit einer allgemeinen Konsumsteuer zu kombinieren und eine Flat-rate Konsumsteuer einzuführen. Dies würde bedeuten, dass ein Konsumminimum pro Kopf, pro Familie oder pro Steuerpflichtigen festgelegt werden muss, das dann steuerfrei wäre. Oberhalb dieses Minimums müsste dann eine einheitliche Konsumsteuer entrichtet werden. Ganz gleich, ob man die Steuerlasten eher bezüglich des Einkommens oder eher auf der Basis des Konsums bestimmen möchte, die sich als lebensfähig erweisenden Vorstellungen für Steuerreformen können auf kein der beiden Varianten völlig verzichten. Unter den Vorteilen der Reformbestrebungen bei allen drei Steuerarten stellt sich immer mehr die Vereinfachung des Steuersystems im Vergleich zu den bestehenden Systemen als wichtigster Aspekt dar.

Im folgenden sollen drei weitere Ergebnisse von Versuchen vorgestellt werden, die sich auf die theoretische Begründung von Steuerreformen richten.

Die Ökosteuern

Mit einem Steuersystem können neben Einkommenseffekten aus Substitutionseffekten hervorgerufen werden, d. h., die den wirtschaftlichen Wohlstand senkende Wirkung der Besteuerung kann gemessen an den Zahlen über die Einnahmen des Staatshaushaltes steigen, was auf jeden Fall beachtet werden muss. Warum wird dann selbst in den freiesten Marktwirtschaften (also z. B. einer Marktwirtschaft von amerikanischem Typ) der Anspruch immer lauter, einschneidende staatliche Interventionen zur Verhinderung von Umweltschäden zu

realisieren? Welche Arten von Marktversagen stehen eigentlich mit der Umweltverschmutzung in Zusammenhang? Es handelt sich hierbei um typische Externalitäten. Wenn es gelingen würde, die Externalität entsprechend des Vorschlags von Pigou (Homburg [2000], p. 199) mittels einer gut ausgewählten Ökosteuer zu internalisieren, dann wäre es sinnvoll, eine derartige Steuer einzuführen, da ja nun nicht die verzerrende Wirkung zum Tragen kam, sondern die Internalisierung gelang.

Welchen Bedingungen muss eine Ökosteuer genügen? Eine Erwartung ist, dass der Steuerbetrag genau den Preis kompensieren soll, der auf dem Markt erscheint. Dazu benötigt der Staat jedoch exakte Informationen. Wenn der Preis der natürlichen Ressourcen, deren verschwenderische Verwendung die Umwelt verschmutzen, wirklich real wäre, und sich das Problem – zum Beispiel durch die Sicherstellung der Bedingungen für das Coasesche Theorem – durch die Internalisierung selbst lösen würde, dann bliebe die Frage zu klären, wofür die den die Ressourcen anbietenden Wirtschaftsakteuren zufließenden Summen verwendet werden sollten. Will man eine marktkonforme Ökosteuer einführen, dann muss nicht nur der entsprechende Steuerbetrag genau getroffen werden, sondern auch ein solcher Mechanismus geschaffen werden, mit dem die eingenommenen Mittel auch zur Kompensation der Geschädigten, bzw. zur physischen Beseitigung der Schäden verwendet werden (Pigousche-Subvention).

In der Europäischen Union betragen die Steuerlasten ungefähr 35-45 % des Bruttosozialproduktes, während das maximale Ausmaß der Ökosteuern nirgendwo die 3,5 % erreicht. In der überwiegenden Mehrheit der Mitgliedstaaten wird allgemein akzeptiert, dass sie Umweltsteuern keine Deckungsfunktionen für den Staatshaushalt haben. Die EU gliedert die Ökosteuern in zwei Gruppen: in die Umweltsteuern und in die Steuern, mit denen die Energieträger belastet werden (Dudde [2002]). Unter den Energieträgern werden am meisten die Mineralölprodukte besteuert. Darüber hinaus werden in einigen Mitgliedstaaten noch das Erdgas, die Kohleproduktion und der Kohlekonsum besteuert. Die größte unter den wegen der Umweltbelastung eingeführten Gebühren ist die Steuer bezüglich der Personenkraftwagen, was man eigentlich als eine Vermögenssteuer betrachten kann. Außer den in den Energiepreisen enthaltenen Ökosteuern sind Umweltsteuern im

Großteil der EU-Mitgliedsländer vernachlässigbar, haben also in erster Linie keine Deckungsfunktion.

Es gibt drei Länder, in denen die Umweltsteuern eine größere Rolle spielen. In Holland gibt es mehr als 10 verschiedene Ökosteuern, von denen die sich auf die Abfallbeseitigung beziehende Steuer die quantitativ größte ist. Auch in Irland sind die Werte hoch. Es gibt zwar nicht viele Umweltsteuern, doch die an den Fahrzeugbesitz gebundenen Steuern sichern erhebliche Einnahmen für den Staatshaushalt, da der Kauf von Kraftfahrzeugen als Folge der wirtschaftlichen Entwicklung sprunghaft zugenommen hat. Im Musterland Skandinaviens, in Dänemark, ist die Palette der Ökosteuern nicht so breit gefächert, wie in Holland, aber doch als wesentlich über dem Durchschnitt liegend zu bezeichnen (Abfallsteuer, Fahrzeugsteuer).

Es soll noch bemerkt werden, dass sich die besonders hohen Ökosteuern in erster Linie an zwei Dinge binden: an die Abfallbereinigung (Holland) und an den Besitz von Kraftfahrzeugen (Irland). Interessant ist die in Italien angewendete Lösung, die die Besteuerung von importierten Energieträgern vorschreibt.

Die Tobin-Steuer

Der folgende Gedanke wurde von James Tobin, der im Jahr 1981 für seine Forschungen über die internationalen Kapitalmärkte der Nobelpreis für Wirtschaftswissenschaften verliehen bekam, 1978 aufgeworfen. Bei der Tobin-Steuer geht es um die Besteuerung des Devisentausches. Nach der ursprünglichen Idee sollte jede Operation des Devisentausches mit einer 1 %-igen Umsatzsteuer belastet werden. (Bartel [2002]) Als Folge dessen würden die Transaktionskosten für den Devisentausch bedeutend steigen.

Nach Meinung von Tobin sind mehr als 75 % des Tausches von Devisen oder von Valuta kurzfristige Transaktionen, die sich nur auf einige Tage beschränken. Dies bedeutet gleichzeitig, dass die Wirkung der Tobin-Steuer bezüglich kurzfristigen

Devisentausches auf den Ertrag eines Jahres betrachtet nicht einen 1 %-igen Ertragsverlust, sondern bei täglichem Tauschen zu einem jährlichen Ertragsverlust von 400 und sogar mehr Prozent führen kann. Dadurch würde einerseits die auf kleine Kursunterschiede reagierende, umfangreiche Kapitalbewegung sinnlos werden, andererseits würde auch das Ausnutzen der kurzfristigen Kursunterschiede keinen Sinn mehr machen. Wer für einen sehr kurzen Zeitraum auf Kursunterschiede setzt, übernimmt praktisch kein Zinsrisiko und profitiert einzig und allein aus den Kursbewegungen. Führt man die Tobin-Steuer ein, dann haben Anlagen bei Kursunterschieden von weniger, als 1 % keinen Sinn.

Ein Hauptproblem im Zusammenhang mit der Einführung der Tobin-Steuer ist, dass ihre Anwendung nur global sinnvoll wäre, denn im entgegengesetzten Fall würde das Kapital natürlich sofort auf die neue Situation reagieren. Würde man diese Steuer nur auf den Osterinseln nicht einführen, dann würden sämtliche Devisentauschgeschäfte nach sehr kurzer Zeit nur noch auf den Osterinseln abgewickelt werden, das Umgehen der Steuer wäre damit kein Problem mehr.

Wegen der Entwicklung der Finanzmärkte musste man über die ausschließliche Besteuerung der Devisentauschgeschäfte hinausgehen. Die Erhebung einer solchen Steuer muss sich nicht nur auf den gesamten Kapitalmarkt, sondern darüber hinaus auch noch auf alle Terminmärkte ausdehnen. Geschieht dies, dann werden sich auf diesen Märkten massenhaft Probleme hinsichtlich der Liquidität und der Effizienz des Pricing ergeben. Nach Meinung einiger Kritiker ist die Tobin-Steuer deswegen nicht gut, weil sie „zu gut“ ist, denn sie behindert die grundlegende Reform des Welthandelssystems. Hierbei handelt es sich natürlich um eine extreme Meinung.

Für die klassische Tobin-Steuer besteht nicht viel Realität. Alle komplizierteren Versionen gehen von der ursprünglichen Konzeption ab. Ob sie eingeführt werden kann, hängt in erster Linie von den Bedingungen, auch den Modellbedingungen, ab. Deswegen bin ich der Meinung, dass die Tobin-Steuer eine Modellantwort auf ein reales Problem ist, habe jedoch keine Angst davor, dass diese Steuer in naher Zukunft eingeführt werden wird.

Die X Steuer

Bei der X Steuer handelt es sich um eine Erfindung des amerikanischen Forschers David Bredford, die er in den 1980-er Jahren machte. Das erste Mal kam der damit zusammenhängende Gedanke bei der 1986-er Steuerreform der USA zur Sprache, wurde damals allerdings nicht in die Tat umgesetzt. Sein Konzept stellte er der Fachwelt auf einer im Jahr 1988 in Tübingen organisierten Konferenz vor (Bredford [1988])

Die Grundidee besagt, dass man statt eines gesamten Steuersystems nur eine einzige Steuer einführen solle, die eine der allgemeinen Umsatzsteuern ähnlichen Unternehmenssteuer mit einem einheitlichen Steuersatz (33 %) sein könnte. Die Unternehmen würden also nach ihrem Nettoneuwert Steuern zu zahlen haben. Da der Neuwert direkt nicht quantifizierbar ist, müsste er als Differenz der Input- und Outputleistungen zahlenmäßig messbar gemacht werden. Von der Steuerbehebungsgrundlage sind auch die Lohnzahlungen abziehbar. Sieht man jetzt von den Immobilien ab, dann würde die Besteuerung der beiden bleibenden Produktionsfaktoren so gelöst werden, dass in einem System des Value-Added-Typs die Kapitalerträge theoretisch mit einem einheitlichen Steuersatz belastet werden würden, und daneben – gesondert – der Faktor Arbeit einer Steuer unterzogen werden würde, allerdings mit einem progressiven System, das nicht der deutschen kontinuierlichen Progressivität entspräche, sondern dem in anderen Ländern angewendeten streifenweise progressiven System. Konkret solle dies so geschehen, dass der höchste Steuersatz der progressiven Lohnsteuer mit dem Steuersatz des restlichen Neuwertes des Unternehmens identische wäre. Dazu kommt noch eine weitere wichtige Sache: diese Besteuerung entspräche nach der klassischen Interpretation aus dem Grund einer Konsumsteuer (und nicht einer Einkommenssteuer), weil sie von der Steuer der sich aus den Ersparnissen ergebenden Einkommen bereinigt wäre. Somit wären die aus finanziellen Ersparnissen stammenden Einkommen – unter ihnen die Zinseinkommen – steuerfrei. Besteuert wird also nur der Neuwert, der sich aus den Realkapitalanlagen der Unternehmen entwickelt. Damit handelt es sich um eine solche Einkommenssteuer, die deswegen global mit einer Konsumsteuer gleichwertig wäre, weil die Steuerlasten praktisch auf die für den Konsum geplanten Einkommen

bezogen würden. Einerseits geschieht dies dadurch, dass das für Konsumzwecke verwendete Einkommen beim Lohn, also an seiner Entstehungsquelle, besteuert würde, andererseits durch ein der allgemeinen Umsatzsteuer ähnliches System der Steuerübertragung, infolgedessen schließlich der Endverbraucher die Steuerlast zu tragen hat.

5.2. Allgemeine Erfahrungen mit den Steuerreformen der 80-er und 90-er Jahre

Bereits bei der Steuerreform der USA von 1986 war die Vereinfachung des Systems eine wichtige Zielstellung. Bei der nachträglichen Bewertung der Steuerreformen stellte sich jedoch immer wieder heraus, dass aus einem einfachen Grundkonzept kein ebenfalls einfaches Gesamtsystem errichtet werden kann. Die endgültigen Regelungen sind nämlich in der Regel wesentlich komplizierter, als die Regelungen vor der Steuerreform.

Die theoretischen Erwartungen bezüglich der Bestrebungen, Steuerreformen in Angriff zu nehmen, haben sich in der Praxis nur selten erfüllt. Auch die mit praktischen Fragen der Besteuerung vertrauten Wissenschaftler waren gezwungen, dies einzugestehen; mit einem Hinweis auf ein diesbezügliches Beispiel soll dieser steuertheoretische Teil seinen Abschluß finden.⁶

Wenn es gelingen würde, ein Steuersystem zu erarbeiten, das unter vielen Aspekten betrachtet zwar nicht ideal wäre, doch einem System optimaler Anforderungen recht nahe käme, dann könnte selbst das nicht eingeführt werden. Der Grund dafür liegt in den Eigenheiten der kollektiven Entscheidungsfindung.

Welchen Sinn haben dann Steuerreformen? Es gibt kein ideales Steuersystem, wenn man ein auch nur optimales Steuersystem hätte, dann würde seine Realisierung unmöglich sein. Die Wissenschaftler, die am Anfang der 1990-er Jahre die deutsche Steuerreform vorbereiteten, haben festgestellt, dass – egal, was sie herausbilden und erarbeiten – die erzielten Ergebnisse über das bestehende System der politischen Entscheidungsfindung nicht verwirklicht werden können. Oder ein – geographisch – viel näheres Beispiel: der Vorschlag der FIDESZ zur Steuerreform für 2000 war zweifellos sehr einfach, doch interessanterweise von steuertheoretischem Gesichtspunkt betrachtet außerordentlich zeitgemäß – es gelang trotzdem nicht, ihn in der Praxis umzusetzen.

⁶ In Teil II der Arbeit wird die Frage detaillierter diskutiert.

II. TEIL

DAS KONZEPT EINES ENTSCHEIDUNGSNEUTRALEN STEUERSYSTEMS FÜR TRANSFORMATIONSÖKONOMIEN

1. DIE CHARAKTERISTIKEN EINER TRANSFORMATIONS- ÖKONOMIE VOM ASPEKT DER ZU VERFOLGENDEN STEUERPOLITIK

Um zu untersuchen, inwiefern die für entwickelte Marktwirtschaften gültigen und interpretierbaren Steuerprinzipien auch in Hinblick auf die Transformationsländer anwendbar oder adaptierbar sind, bzw. ob sie sich eventuell für diese Länder in völlig anderer Form darstellen, ist es notwendig zuerst die grundlegenden Charakteristiken dieser Volkswirtschaften zu klären. Unter Transformationsökonomien sollen hier im weitesten Sinne all jene Volkswirtschaften verstanden werden, für welche die wirtschaftspolitische Führung die Schaffung und den Ausbau von marktkonformen Bedingungen wünschenswert oder notwendig hält, um so den Anforderungen der sich globalisierenden und vernetzenden Märkten besser gerecht werden zu können. Eine wesentlich engere Fassung des Begriffs und damit auch der für die entsprechenden Länder zu verfolgenden Strategien ergibt sich, wenn man sich nur auf die ehemaligen sozialistischen Staaten bezieht. Eine noch stärkere Einengung würde die Begrenzung auf die mittel- und osteuropäische Region bedeuten. Im weiteren soll der Begriff der Transformationsökonomie im Sinne der Arbeit von Treier und Wenzel (Treier – Wenzel [1999], pp. 53-67) auf die ehemaligen sozialistischen Länder Europas bezogen werden.

Nach Wenzel ist eine der wichtigsten Rahmenbedingungen für die sich in der Transformationsphase verändernde Rolle des Staates darin zu sehen, in welchem Maße es im Laufe des Prozesses gelingt, bei der Funktion des sozialwirtschaftlichen Systems die folgenden Elemente der verfassungsmäßigen Marktwirtschaft zur Geltung zu bringen (Eucken [1952]):

- Privateigentum
- Preisbildung unter den Bedingungen vollkommener Märkte
- Offene Märkte
- Freiheit der Vertragsabschlüsse
- Auf privatwirtschaftlicher Verantwortung basierendes System von Sanktionen
- Berechenbare Wirtschaftspolitik.

Treier und Wenzel sehen eine Schwierigkeit des Prozesses darin, bei der Auseinandersetzung mit dem „Erbe des Sozialismus“ das Ausmaß und den Inhalt der auf qualitativ neuen Grundlagen beruhenden staatlichen Wirtschaftspolitik zu finden. Sehr – vielleicht zu sehr – kompakt kann die Situation der erwähnten Transformationsökonomien zur Jahrtausendwende folgendermaßen formuliert werden: bei der verstärkten Betonung von marktwirtschaftlichen Kennzeichen muss der Staat den Markt in immer größerem Maße innerhalb eines regulierten Rahmen halten – und zwar um seine eigene Effektivität bei der Behandlung der wichtigsten Arten von Marktversagen abzusichern „ Hier muss aber aufgepasst werden, dass der Bogen nicht überspannt wird und der Kuchen nicht schneller verteilt wird als dass er wächst. Das Steuersystem muss anreizkompatibel sein, indem es Incentives schafft und nicht abwürgt. Öffentliche Ausgaben müssen noch mehr als bisher in die Schaffung und Verbesserung der Infrastruktur umgelenkt werden....Mutige Schritte in diese Richtung werden entscheidend dazu beitragen, dass die Reformländer die angesrebten Waschstumpfade erreichen“ . (Treier – Wenzel [1999],p. 67)

In den Transformationsökonomien muss parallel mit der Umgestaltung des gesamten institutionellen Systems und der grundlegenden Neuinterpretation der Rolle des Staates (Balogh [2002], pp. 61-69) der Aufbau eines vollkommen neuen Systems der Einnahmen des Staatshaushalts als wichtigsten steuerpolitische Aufgabe angesehen werden. Dies bedeutet nicht nur die Einführung von neuen Steuerarten und die Verwirklichung von veränderten Belastungsrelationen, sondern auch den Ausbau eines, zuvor allerhöchstens im Ansätzen vorhandenen, institutionellen Rahmens.⁷ Das bisherige – sich hauptsächlich an den staatlichen Unternehmen orientierende –

⁷ Unter diesem Aspekt ist Unagrn als Ausnahme zu betrachten, da die Umgestaltung des institutionellen Rahmens für die Finanzsphäre am Ende der 1980-er Jahre, also noch vor der politischen Wende vollzogen wurde.

Abgabensystem muss – hinsichtlich der direkten Steuern – durch eine sich auf jeden Bezieher von Einkommen ausdehnende Steuer- und umfassende Abgabepflicht ersetzt werden. Einerseits ist wegen der direkten Spürbarkeit der Lasten und wegen des Erscheinens der administrativen Verpflichtungen nicht mit einer günstigen Bewertung durch die Gesellschaft zu rechnen. Andererseits muss sich auch der staatliche Apparat für die Arbeit mit – gemessen an der früheren Situation – zahlreicheren Steuerpflichtigen rüsten. Dies bedeutet unter anderem eine solche, schwer zu realisierende Aufgabe zu lösen, wie die Sicherstellung der Finanzierung der Staatsausgaben durch einen für entwickelte Marktwirtschaften charakteristischen hohen Anteil von indirekten Steuern, in erster Linie in Form der Umsatzsteuern. „Bei der Steuerpolitik müssen alle verfassungsmäßig gegebenen Mittel, die der Erhöhung der Disziplin dienlich sind, genutzt werden; dazu muss die Unterstützung der Bevölkerung gewonnen werden. (Die von jemandem nicht gezahlte Steuer zahlst Du!) Die über einem angemessenen Steuerniveau liegenden, notwendigen Mehreinnahmen sind durch weniger verzerrende, in erster Linie indirekte Steuern zu sichern.“ (Hetényi [1994]). Die erhöhte Rolle der Umsatzsteuern führt allerdings erst dann zum Erfolg, wenn die Privatisierung vorangeschritten ist, bzw. wenn sich beim entscheidenden Teil der Unternehmen und Haushalte die harte Budgetbeschränkung bemerkbar macht. Im entgegen gesetzten Falle würde ja der Staat über die an staatliche Unternehmen gebundene Nabelschnur – in Form von irgendwelchen Subventionen – den größten Teil der indirekten Steuern selbst finanzieren (refinanzieren).

Eine wichtige Frage der direkten Besteuerung ist die Kapitalbesteuerung, die beim Ausmaß und den Begünstigungen bezüglich der Körperschaftssteuern am deutlichsten zutage tritt, aber auch die Regulierung der personellen Einkommensteuer berührt. In diesem Problemkreis ist in der Literatur keineswegs ein einheitlicher Standpunkt zu finden. Hier ist die Studie von Tanzi (Tanzi [1993]) als grundlegend anzusehen, in der er untersucht, unter welchen Bedingungen im Falle von kleinen, offenen, Kapital importierenden Ländern die Besteuerung zu optimieren ist – und zwar ausschließlich aufgrund von Effizienzaspekten, unter Ausschluss des Prinzips der Gerechtigkeit. Die Wahl einer falschen Methode führt zum Abfluss des für das Wirtschaftswachstum notwendigen Kapitals, wie der „schädliche“ Steuerwettbewerb die Unmöglichkeit der Finanzierung eines Teils der

Staatsausgaben, bzw. einen „unangemessen“ hohen Maß der anderen Steuerarten bewirkt. Im diese Frage ebenfalls untersuchenden Modell von Valentinyi (Valentinyi [2001]) ist bei bestimmten Bedingungen der optimale Steuersatz für die Kapitalsteuer „0“. Dagegen argumentiert Hetényi sehr anschaulich, dass Kapitaleinkommen genauso besteuert werden müssten, wie jedes andere Einkommen, was aber wegen des von außerordentliche starken Interessengruppen institutionell stimulierten (keinesfalls jedoch gebremsten) Steuerwettbewerbs nicht real ist. Wobei er bezüglich der Möglichkeit, das „schädliche“ Ausmaß des Steuerwettbewerbs objektiv zu bestimmen, keinerlei Illusionen hegt. (Hetényi [1998])

Während bei den direkten Steuern in der Literatur weitgehend ein einheitlicher Standpunkt vorherrscht, dass bei der Besteuerung des personellen Einkommens klar durchschaubare, einfache Regeln formuliert und nach einer vom Aspekt der Administration aus betrachtet kostengünstigen und effektiven Lösung gestrebt werden muss, ist bei der Besteuerung von Kapitaleinkommen – gerade wegen der in den eingangs erwähnten Prämissen betonten kalkulierbaren Wirtschaftspolitik – die Stabilität der Regeln wichtiger, da sich im entgegen gesetzten Fall der Entscheidungshorizont der Anleger verkürzt, die erwartete Risikoprämie sich erhöht, bzw. die eine Austrittsoption darstellenden Anlagemöglichkeiten aufgewertet werden.

Bezüglich der Steuerprinzipien und der ihre Durchsetzung erschwerenden Konfliktsituationen stellt sich bei Transformationsökonomien die Verwirklichung der Prinzipien von Effizienz und Gerechtigkeit, bzw. die Auflösung des zwischen diesen beiden Kategorien existierenden Widerspruchs eine der wichtigsten Aufgaben dar. Der aus dem Wesen der Transformationsprozesses folgende Zwang zum wirtschaftlichen Wachstum lässt für den oberflächlichen Betrachter die einfache Möglichkeit real erscheinen, die Gerechtigkeit auf dem Altar der Effizienz zu opfern. Dass dem nicht notwendigerweise so sein muss, soll in den folgenden Gedanken und in dem diese formalisiert darstellenden einfachen Wachstumsmodell gezeigt werden.⁸

⁸ Der Grundgedanke des Modells und sein Bedingungssystem wurde erstmals im Sommer des Jahres 2002 auf der von der Universität Bamberg organisierten jährlichen Konferenz des EDS (Europäisches

2. GERECHTE UND EFFIZIENTE STEUERSYSTEME IN TRANSFORMATIONSÖKONOMIEN

Spätestens seit dem Erscheinen der Arbeit „A Fable for Growthmen“ von Phelps (Phelps [1961]) stellt das widersprüchliche Verhältnis zwischen effizienter und – von wohlfahrtsökonomischem Standpunkt aus interpretierter – gerechter Wirtschaftspolitik eine ständige Herausforderung für die Wirtschaftswissenschaften dar. Phelps versuchte die richtige Wahl zwischen gegenwärtiger Konsumtion (und damit geringerem späteren Einkommen) und gegenwärtiger Investition (und damit höherem zukünftigen Einkommen) im Rahmen einer vom Weltmarkt isolierten, geschlossenen Wirtschaft zu finden. Bei der von Musgrave untersuchten offenen Volkswirtschaft ist dasselbe Problem von modifiziertem Charakter: für die Entwicklungsländer existiert im wesentlichen keine andere Möglichkeit, als die Finanzierung der (zukünftigen) Einkommensbildung, was natürlicherweise den (gegenwärtigen) Erwartungen der Wirtschaftsakteure widerspricht. Somit besteht die Aufgabe der Wirtschaftspolitik nicht so sehr in der Fixierung einer maximalen Konsum determinierenden Investitionsrate, sondern viel mehr darin, die Wirtschaftsakteure zu überzeugen, dass man gezwungen ist, auf Kosten des gegenwärtigen Konsums höhere Investitionsausgaben zu tätigen. Nahezu einziges stichhaltiges Argument der wirtschaftspolitischen Führung in dieser Situation ist der Hinweis darauf, dass es durch die zu Lasten des augenblicklichen Konsums finanzierten höheren Investitionen in der Gegenwart zu einem späteren Zeitpunkt nicht nur zu einem mengenmäßig umfangreicheren Konsum kommen wird, sondern es durch die Einbeziehung der Zeitpräferenzen der Konsumenten auch zu einem für die Dynamik wesentlich günstigeren Verbrauch führen wird.

Der bisher behandelte Widerspruch zwischen Effizienz und Gerechtigkeit muss also zuerst in den Köpfen beseitigt oder zumindest in entscheidendem Maße gesenkt werden, und zwar mit Hilfe der Erkenntnis, dass es für die Wohlfahrtsentwicklung keinen anderen realen Weg gibt. In einem Land, wo die wirtschaftspolitische Führung dieses Ziel realisieren kann, wo also die Wirtschaftsakteure überzeugt

Doktoranden-Seminar) vorgestellt und diskutiert. Die gegenwärtige Form des Modells erschien in Nr. IV der Andrassy Working Paper Series und wurde auf dem vom Münchner IFO-Institut organisierten Finanzwissenschaftlichen Seminar dargelegt.

werden können, dass das unter Beachtung der Zeitpräferenzen bestimmte zukünftige Wachstum der Konsumtionsmöglichkeiten den aus sich dem Senken des gegenwärtigen Konsums ergebenden Verlust übersteigen, bestehen gute Chancen für eine erfolgreiche Gestaltung der zukünftigen wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung.

Auch auf die Gefahr hin, in den Fehler von Wiederholungen zu verfallen, soll betont werden, dass es sich hierbei nicht um eine globale Herangehensweise an die Wirtschaftspolitik handelt, sondern von einer sich aufgrund unterschiedlicher Einkommen verschieden vorgestellten Wirtschaftspolitik die Rede ist. In diesem Prozess spielt die wirtschaftliche Situation des einkommensärmsten Teils der Bevölkerung die entscheidende (oftmals die auch zahlenmäßig) größte Rolle. Hieraus wird ein Standpunkt abgeleitet, dass für jene einkommensärmste Bevölkerungsschicht nicht die in der Gegenwart am günstigsten erscheinende (Um)Verteilung die besten Aussichten für eine vorteilhaftere Zukunft bedeutet, sondern die Verwirklichung eines Wachstumspfad, bei dem das Tempo des in der Zukunft möglichen Konsums der einkommensärmsten Schicht die sich auf den realen Konsum beziehende Rate der Zeitpräferenz der betroffenen Bevölkerungsgruppe übersteigt. Kann dem Geltung verschafft werden, dann ist bei ökonomisch plausiblen Bedingungen einsehbar, dass die Effizienz und die Gerechtigkeit einer Wirtschaftspolitik nicht unbedingt in einem unüberbrückbaren Widerspruch zueinander stehen.

Bevor jedoch wirtschaftspolitische Schlussfolgerungen gezogen werden können, müssen die zu beachtenden Bedingungen klar formuliert und fixiert werden. Auf diese hat unter anderem auch Musgrave hingewiesen (Musgrave [1994], Band 3, pp. 227-255):

- Ein wirtschaftspolitisches Programm muss finanzierbar sein. Unter den gegebenen Bedingungen einer sich entwickelnden Transformationsökonomie kann natürlich auch die Finanzierung durch ausländische Kredite in Frage kommen. Dies führt allerdings nur dann nicht zur Schuldenfalle, wenn der – zugegebenermaßen etwas ungewöhnlich interpretierte – „Nettogleichgewichtswert“ der in Anspruch genommenen Kredite negativ ist, d.

h., wenn die sich aus der beschleunigten Wirtschaftsentwicklung ergebenden Mehreinnahmen durch Steuern die Rückzahlung der Kredite ermöglichen. Hierbei ist es wichtig die Vollständigkeit der Finanzierbarkeit zu betonen. Es ist zumeist besser, wenn ein Land ein Programm zur wirtschaftlichen Entwicklung nicht startet, als wenn dies getan wird, später allerdings nur ein Teil der notwendigen Ressourcen bereitgestellt werden kann. Dies führt in der Regel einerseits dazu, dass man die gestellten Ziele nur teilweise erreichen kann, bedeutet aber andererseits einen Abzug von knappen Ressourcen für „Nichts“, während eben jene existierenden Mittel bei Verwendung für die Konsumtion einen größeren Nutzen gebracht hätten.

- Programme zur Wirtschaftsentwicklung operieren im allgemeinen mit solchen Steuererleichterungen, die hauptsächlich den höheren Einkommensschichten Vorteile verschaffen. Die Ergebnisse dieser Entscheidungen sind jedoch nicht immer vorprogrammiert: die steuerpolitische Maßnahme kann das wirtschaftliche Wachstum stimulieren, kann aber auch genau das Gegenteil bewirken. Positive Wirkungen von einer Steuererleichterung sind zu erwarten, wenn sich diese auf die – vom Aspekt der Einkommensentstehung betrachtete – inländische produktive Sphäre beziehen und nicht dem Ausland oder eventuell auch der Finanzierung von Prestige Konsum dienen. Eine ungerechte – weil geringere – Besteuerung der Kapitaleinkommen würde im letzteren Fall nicht zu wirtschaftlichem Wachstum führen. Oder anders formuliert: für Kapitaleinkommen dürfen nur dann steuerliche Erleichterungen gewährt werden, wenn diese das Wachstums des Einkommens der gesamten Volkswirtschaft zum Ergebnis haben. Dann wären die Bedingungen für die Gültigkeit der wirtschaftspolitischen Maßnahmen – auch analytisch ableitbar – folgendermaßen zu interpretieren: die steuerlichen Begünstigungen bei Kapitaleinkommen führen zu derart produktiven Investitionen und so zu solch einem Wirtschaftswachstum, die die einkommensärmeren Schichten in der Zukunft für den gegenwärtig zu ertragenden Konsumverlust kompensieren. Somit verbessert sich die wirtschaftliche und soziale Situation der einkommensschwächeren Schichten in längerer Frist – statistisch betrachtet – gerade wegen der ungerechten (Um)Verteilung.

Der folgende Problemkreis wäre eine solche entscheidende Umgestaltung des Steuersystems, die vor allem in den Ländern real vorstellbar ist, bezüglich deren man nur schwerlich von entwickelter Marktwirtschaft und damit von einem in allen seinen Details ausgearbeiteten Steuersystem sprechen kann. Im Laufe der Transformationsperiode bestand eine solche Situation, bzw. besteht auch gegenwärtig noch in Kroatien oder anderen Nahfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens (mit Ausnahme Sloweniens), weiterhin in Albanien und in einem Teil der Gemeinschaft Unabhängiger Staaten. Im Falle anderer Länder – z. B. Ungarn oder Polen – begann die Herausbildung eines modernen Marktwirtschaften adäquaten institutionellen Systems bereits eine Zeit vor den radikalen politischen Veränderungen. Letztere Staaten nahmen bei der institutionellen Umgestaltung ihrer Volkswirtschaften und besonders bei der Einführung ihres Steuersystems die entsprechenden Strukturen der europäischen Marktwirtschaften zur Grundlage.

Eine besonders wichtige Frage besteht darin, ob es in der früheren Phase des Transformationsprozesses rational ist, den vollständigen institutionellen Rahmen der entwickelten Marktwirtschaften für die Finanzsphäre der Umbruchstaaten einzuführen oder ob es eventuell sinnvoller wäre, neue Lösungen für die beschleunigte, aber praktische Ausgestaltung der notwendigen Institutionen zu suchen. Wäre es nicht besser, solche Lösungen zu verwirklichen, die von den sich entwickelnden – in erster Linie sich in der Anfangsphase der Transformation befindenden – Volkswirtschaften weltweit anstelle der Schemata von institutionellen Bedingungen der entwickelten Marktwirtschaften anwenden könnten, zumindest solange, bis sich ihre wirtschaftlichen und sozialen Strukturen nicht als stabil genug für die Adaption der sich bei entwickelten Volkswirtschaften bewährten Bedingungen erwiesen haben. Dies kann selbst noch für jene Länder gültig sein, die im Verständnis von Musgrave nicht mehr als Entwicklungsländer gelten, wo die grundlegenden sozialen Existenzprobleme (Ernährung, Wohnung, minimale soziale und medizinische Versorgung) nur mittels einer sich schnell entfaltenden Wirtschaft zu lösen sind. Doch auch die in eigener Regie gestellten wichtigsten Ziele bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklung – z. B. der EU-Beitritt und der dem entsprechende Ausbau einer entwickelten sozialen Marktwirtschaft während die Wirtschaft ihre Rückstände abbaut – machen die sowohl als absolute Kategorie betrachtete, wie auch

relativ interpretierte schnelle wirtschaftliche Entwicklung unerlässlich. Im Falle Ungarns ist es zum Beispiel unter dem Gesichtspunkte des EU-Beitritts von grundlegender Bedeutung, ein entsprechendes wirtschaftliches Wachstum zu sichern. Insofern dies nur bei gleichzeitiger Verletzung der Gerechtigkeit möglich ist, dann handelt es sich zwar um einen politisch, wie auch sozial betrachtet schmerzhaften Prozess, doch deswegen lässt sich der Schritt in die Richtung der „Ungerechtigkeit“ noch nicht vermeiden. Im folgenden Teil der Arbeit soll die Aufmerksamkeit genau auf diese Problematik gelenkt werden; es soll gezeigt werden, dass die im Interesse der Effizienz unausweichliche „Ungerechtigkeit“ keine „first best“ Lösung darstellt, jedoch eine zu akzeptierende Herangehensweise ist. Andererseits bedeutet sie natürlich für keinerlei steuer- oder wirtschaftspolitische Maßnahme automatisch die Legitimation zur willkürlichen Verletzung der Gerechtigkeitskriterien. Das auf den folgenden Seite entwickelte einfache formale Modell soll eine Illustration für die Auffassung sein, dass unter bestimmten – im vorliegenden Fall sehr abstrakten – Bedingungen, bei einer dynamischen Interpretation der Kategorie Gerechtigkeit die Kluft zwischen den beiden besprochenen steuerlichen Grundprinzipien überbrückt werden kann. Dies liefert jedoch meiner Überzeugung nach nicht Argumente für jene, die das Gerechtigkeitskriterium vergessen möchten, sondern hilft zu verstehen, dass zur Bewertung der die Effizienz betonenden Programme überschaubare Anforderungen und Bedingungen formuliert werden müssen.

2.1. Die Bedingungen des Modells

Im weiteren soll die Frage der Effizienz und der Gerechtigkeit eines Steuersystems im Rahmen eines sehr einfachen Modells behandelt werden.⁹ Grundlegende Voraussetzung – Ausgangspunkt – ist eine Transformationsökonomie, die einen sich gegenüber den entwickelten Marktwirtschaften über Jahre oder gar Jahrzehnte angestauten Rückstand aufholen muss. Der erwähnte Rückstand kommt im Modell

durch den jeweiligen Wert des Pro-Kopf-Kapitalstocks zum Ausdruck, der durch solche, für die wirtschaftliche Entwicklung bedeutenden Faktoren wie Zahl und Zusammensetzung der Bevölkerung, den technischen Fortschritt, die Entwicklung von Korruption und Terrorismus und andere beeinflusst wird. Das folgende Modell nimmt all diese Faktoren als gegeben an und dient zur Analyse der Problematik Gerechtigkeit versus Effizienz unter dynamischem Gesichtspunkt.

Das Thema an sich ist natürlich nicht neu in der volkswirtschaftlichen Literatur: Die Schriften von Martin Luther gegen den Wucherzins, die Kategorie des „natürlichen Preises“ in den Werken von Smith und Ricardo, die Werke der utopischen Sozialisten und auch Marx' Theorie der Ausbeutung bedeuten Stufen in dieser Entwicklung.

Say bewegte die Analysen in eine etwas andere Richtung, als er die Einkommensverteilung äußerst konsequent auf die Produktionsfaktoren zurückführte. Die Vertreter der neoklassischen Schule griffen im wesentlichen diesen Gedanken auf, in dem sie die Aufteilung des Endproduktes mit den Grenzproduktivitätssätzen erklärten. Damit geriet jedoch die Frage der Gerechtigkeit immer mehr in den Hintergrund, betont wurde in erster Linie die Effizienz; die Märkte wurden als vollkommen vorausgesetzt, deswegen gibt es keinen Profit und die Produkten werden nach dem Anteil bei ihrer Herstellung zwischen den Produzenten/Konsumenten verteilt.

Mit dem Erscheinen des ersten wahrhaft makroökonomischen Modells wandte man sich auch wieder den Fragen der Einkommensverteilung zu, allerdings jetzt nicht von den individuellen Wirtschaftsakteuren ausgehend, sondern behandelte die Fragestellung als auf nationalökonomischer Ebene zu betrachtendes Thema. Hier sind insbesondere die Arbeiten von Keynes, Kalecki, später von Káldor und Pasinetti zu erwähnen. Dadurch musste man sich aber auch der Gerechtigkeitsproblematik erneut stärker zuwenden, allerdings auch hier nicht als mikro-, sondern als makroökonomisches Problem. Es ging also nicht mehr darum zu zeigen, wie die erzeugten Güter unter den einzelnen Produzenten oder Konsumenten verteilt werden

⁹ Die Probleme, die mit der Gerechtigkeit und der Effizienz eines Steuersystems in Zusammenhang stehen werden u. a. von Homburg (Homburg [2000], pp. 236-238) ausgiebig behandelt.

müssen, sondern die entscheidende Frage war, welcher Anteil des volkswirtschaftlichen Gesamtprodukts den Kapitaleigentümern (Klasse der Kapitalisten) und welcher Anteil den Arbeitseigentümern (Klasse der Arbeiter) zusteht. In dieser neuen Herangehensweise ist sowohl die Marxschen Klassenkonzeption, wie auch die auf Say zurückgehende Betrachtungsweise zu erkennen.

Nach der Formulierung der keynesianischen Wachstumstheorie begann man die behandelten Fragen auch immer mehr im Kontext der Dynamik zu untersuchen. Einen neuen Anstoß erhielt die Arbeit auf diesem Gebiet durch die Verbreitung der – zumindest teilweise auf methodische Faktoren zurückführbaren – Wachstumsmodelle von Solow.

All diese Herangehensweisen sind auch gegenwärtig zu beobachten. Damit stellt zweifellos die Möglichkeit dar, das zu analysierende aktuelle Problem unter verschiedensten Gesichtspunkten zu untersuchen, der Fragenkomplex Effizienz und/oder Gerechtigkeit kann also auf der Basis unterschiedlicher Philosophien betrachtet werden.

Da die Transformation ein mit Sicherheit langfristiger Prozess ein wird, bei dem darüber hinaus die institutionellen Bedingungen ebenfalls verändert werden müssen, wäre es wahrscheinlich nicht sinnvoll, die dem Solowschen Ansatz zugrunde liegenden Annahmen als Ausgangspunkt des Modells zu wählen. Aus diesem Grund wird hier der Gedankengang von Pasinetti akzeptiert, der den bei der Transformation zu lösenden Problemen besser zu entsprechen scheint. (Pasinetti [1989], pp. 25-36.) Im folgenden Text der Arbeit werden nur die Grundgleichungen des Modells und die aus dem Modell ableitbaren Schlussfolgerungen vorgestellt. Dem interessierten Leser steht im II. Teil des Anhangs das gesamte Modell zur Verfügung.

Der Transformationsprozess hat in einem großen Teil der betroffenen Volkswirtschaften zu einer Neuinterpretation und einer eventuellen Neustrukturierung des Steuersystems geführt. Infolge der in der vorhergehenden Periode möglichen Finanzierung von Staatsausgaben mit Hilfe von nicht marktfähigen Wertpapieren (oder einer „Bonds-Finanzierung“, bei der den bei der

Zentralbank aufgenommenen Krediten keinerlei Staatspapiere gegenüber standen) war die Finanzierung des Haushaltsdefizits eigentlich nur eine Scheinfinanzierung, was allerdings an der Tatsache eines realexistierenden Defizits von noch dazu großem Ausmaß nicht änderte. Der Abbau dieses Schuldenberges – oft noch verstärkt durch die beträchtliche Auslandsverschuldung des Landes – stellt(e) somit eine wichtige Aufgabe dar, die mit wirtschaftspolitischen Aktivitäten während der Transformation gelöst werden muss(te). Hier soll nicht auf die zahlreichen Methoden eingegangen werden, mit denen man die in direktgeleiteten Volkswirtschaften angehäuften Schulden abbauen kann, oder welche Schritte die verschiedenen Länder bezüglich dieser Frage in die Wege geleitet haben. Als wichtige Information soll nur festgehalten werden, dass die zurück zu zahlenden Schulden und die unter den neuen marktwirtschaftlichen Bedingungen zu weiterer Verzinsung verurteilten Schuldenanteile, oder genauer formuliert: die sich daraus ergebenden notwendigen Ausgaben, die Differenz zwischen primärem und totalen Haushaltssaldo dauerhaft bestehen lassen werden. Dies wird mit ziemlicher Gewissheit in einer solchen Form geschehen, dass wenn der Staat die Schuldenmasse unter den sich herausbilden marktwirtschaftlichen Bedingungen weiter ansteigen lassen möchte (kann), das zu erwartende Suffizit des Primärsaldos zumindest im Durchschnitt den tatsächlichen Zinslasten der Verschuldung entsprechen muss. Wenn also der Staat bei der marktkonformen Finanzierung seiner Aktivitäten mit einem „Nullsaldo“ beginnen und sich dabei nicht (neu) verschulden möchte, dann müssen die Steuereinnahmen und die Einnahmen aus der Privatisierung staatlichen Eigentums die primären Ausgaben des Staates decken.

Im Modell wird aus Gründen der Vereinfachung vorausgesetzt, dass die Privatisierungseinnahmen zur Finanzierung der in den zurückliegenden Jahren angehäuften Schulden dienen, alle anderen Staatseinnahmen vernachlässigt werden und somit als Ausgangspunkt die gleichgewichtige Position des Staatshaushaltes vorausgesetzt wird: $T = TR + G$.

Selbst wenn man das Schuldenproblem auf eine derart „elegante“ Art und Weise fallen lässt, bleibt die Erwartung bestehen, dass der Staat – im Gegensatz zu früher – seine Ausgaben mit den Steuereinnahmen in Übereinstimmung bringen muss und zur gleichen Zeit die Bildung von dem Wachstum dienlichen Ressourcen für die

Investitionen zu sicher (eventuell deren Bildung zu stimulieren). Die sich aus der Transformation ergebenden sozialen Probleme müssen darüber hinaus bei dauerhaftem Sinken des zur Konsumtion zur Verfügung stehenden Einkommens gelöst werden. Daraus folgt die entscheidende Frage: Wie kann es der wirtschaftspolitischen Führung gelingen unter diesen Bedingungen ein Steuersystem einzuführen, das das Wirtschaftswachstum (Effizienz der Volkswirtschaft) bei kurzzeitig möglichst unveränderter sozialer Struktur (Gerechtigkeit) sichert, beziehungsweise das Erreichen der Wachstumsziele nicht verhindert?

Das Bedingungssystem des folgenden Modells kann folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Es wird eine Transformationsökonomie beschrieben, bei der die sich aus dem Übergang ergebenden Gegebenheiten Beachtung finden: Interpretation der Vollbeschäftigung, Rolle und späteres Auflösen der Inada-Bedingungen, positivistische Elemente bei der Formulierung von sozialen Präferenzen (Zwang zum Wachstum).
- Das Modell bezieht sich in seiner jetzigen Form auf eine geschlossene Volkswirtschaft, zwischen aus dem Ausland stammenden Kapital und dem inländischen Kapital wird keinerlei Unterscheidung getroffen. Die Einschränkung ist dem Realitätsgrad des Modells nicht zuträglich, wird aber der Einfachheit halber aufrecht erhalten, da die für die vorliegende Arbeit relevanten Gedankengänge auch unter diesen Restriktionen gültig sind.
- Grundlage sind zwei Einkommensgruppen (Klassen). Die erste Klasse verfügt nur über Arbeitseinkommen, ihre Bedürfnisse sind in einem solchen Maße unbefriedigt, dass selbst bei einer beträchtlichen Erhöhung des Einkommens keine Ersparnisse gebildet werden. Die zweite Gruppe verfügt über Ersparnisse und demzufolge auch über Kapitaleinkommen. Neben dieser Einkommensart kann sie durchaus auch Arbeitseinkommen beziehen. Das vorhandene Einkommen wird für die Konsumtion und die Ersparnisse (Kapitalbildung) verwendet.

- Zur einfachen Modellierung des Steuersystems wurde ausgenutzt, dass es – im Sinne der in Teil I dargelegten Gedanken – in einer Volkswirtschaft ohne besondere Begünstigungen kaum einen Unterschied zwischen der Besteuerung der Konsumtion und der Besteuerung der dem Konsum dienenden Einkommen gibt. Darauf aufbauend kann das Modell mit einem Steuersystem versehen werden, das zwei Steuerarten enthält: die Konsumsteuer und die Kapitalsteuer. Deren Grenzsteuersätze können gerade wegen der Gegenüberstellung von Gerechtigkeit und Effizienz voneinander abweichen. Unter Beachtung der zuvor dargestellten beiden Einkommensgruppen wird die erste vom Staat durch die Konsumsteuer belastet, bei der zweiten Gruppe kommt zu dieser noch die Kapitalsteuer hinzu. Eine nicht wirklich steigende Belastung stellt die Bruttorechnung des Staatshaushaltes dar, d. h., dass wegen der Logik einer Konsumsteuer auch die vom Staat zur Finanzierung des privaten Konsums gezahlten Transferausgaben mit besteuert werden.
- Erstes wirtschaftspolitisches Ziel des Staates einer Transformationsökonomie ist es, den an einer Zielgruppe (Zielland) gemessenen wirtschaftlichen Rückstand aufzuholen, bzw. eine spürbare Verbesserung in dieser Frage zu erzielen. Die dem entsprechende Variable wird im Modell durch den Pro-Kopf-Kapitalstock repräsentiert.
- Neben der aus dem Modell eindeutig ableitbaren Effizienzanforderung muss vom Staat aber auch die Einhaltung des Gerechtigkeitskriteriums gewährt werden. Letzteres wird durch das wohlbekannte Rawlssche Prinzip beschrieben, d. h., das Maß des Wohlstandes ist das Wachstum des Pro-Kopf-Verbrauchs der ersten Einkommensgruppe.

2.2. Die Entwicklung des Kapitalstocks

Die Grundstruktur des Modells ist sehr einfach¹⁰:

Bei der Güterproduktion werden nur zwei Produktionsfaktoren – Kapital und Arbeit – verwendet.

$$Y(t) = F(K(t), L(t)) = L(t)f(k(t)), \quad (1)$$

wobei $k(t)$ den Pro-Kopf-Kapitalstock bezeichnet, $k(t) = \frac{K(t)}{L(t)}$.

Die Wachstumsrate des Faktors Arbeit – wegen vorausgesetzter Vollbeschäftigung identisch mit der Wachstumsrate der bezüglich ihrer Struktur konstanten Bevölkerung – sei konstant, g_L , somit $L(t) = L_0 e^{g_L t}$. Die Haushalte werden in zwei Einkommenskategorien eingeteilt: es existieren einkommensarme Akteure – bezeichnet mit dem unteren Index I – und einkommensstarke Akteure – gekennzeichnet durch den Index II . Es wird vorausgesetzt, dass die einkommensarmen Akteure ihr gesamtes Einkommen durch den Verkauf von Arbeitsleistungen beziehen, also keine Kapitaleigentümer sind, und auch keinerlei Ersparnisse bilden. Die einkommensstarke Schicht kann Kapitaleigentümer sein und ist in der Lage, Ersparnisse – modelliert durch die Sparquote s_{II} – zu bilden.

Die Aufgaben des Staates sind zum einen die Absicherung eines stabilen Budgets, zum anderen die – wie auch immer motivierte – Verteilung des Einkommens auf die Produktionsfaktoren. Hinsichtlich des Staatshaushalts wird ein ausgeglichenes Budget angenommen. Die Staatsausgaben teilen sich auf in staatliche Investitionen, $\xi G(t)$, und Transferzahlungen, $(1-\xi)G(t)$, die den privaten Haushalten zu Konsumzwecken zur Verfügung gestellt werden. Die Einnahmen bezieht der Staat ausschließlich durch Steuern, wobei einerseits die Kapitalerträge mit dem Steuersatz

z_K , andererseits der Konsum durch eine Verbrauchersteuer mit dem Steuersatz z_c belastet werden. Durch die Fixierung der Lohnquote w wird das volkswirtschaftliche Lohneinkommen, $wL(t)$, und dadurch der gesamtwirtschaftliche Kapitalertrag, $rK(t)$, determiniert, also

$$Y(t) = W(t) + \Pi(t) = wL(t) + rK(t). \quad (2)$$

Einkommensgrundlage der Konsumtion sind somit das Arbeitseinkommen, $W(t)$, Kapitalerträge, $\Pi(t)$, und die Transferzahlungen, $(1 - \xi)G(t)$. Aufgrund der obigen Steuervorschriften gilt für die gesamte Konsumtion

$$C(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - s_{II})(1 - z_K)\Pi(t) + (1 - \xi)G(t)], \quad (3)$$

für die Konsumtion der einkommensarmen Schicht jedoch nur

$$C(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - \xi)G(t)]. \quad (4)$$

Die Steuereinnahmen des Staates sind demnach $T(t) = T_K(t) + T_c(t)$, also

$$T(t) = z_K\Pi(t) + z_c[W(t) + (1 - s_{II})(1 - z_K)\Pi(t) + (1 - \xi)G(t)]. \quad (5)$$

Bei ausgeglichenem Budget erhält man daraus

$$T(t) = G(t) = \frac{1}{1 - z_c(1 - \xi)}[z_c Y(t) + \{(1 - z_c)z_K - z_c(1 - z_K)s_{II}\}\Pi(t)]. \quad (6)$$

¹⁰ Das hier vorausgesetzte Verhalten der Regierung ist ähnlich dem von Faria (2000). Der wesentlichste Unterschied zum dort entwickelten Modell besteht in der Behandlung der monetären Bedingungen, die hier vernachlässigt werden.

Die zeitliche Veränderung des Kapitalstocks ist identisch mit der Summe aus staatlichen und privaten Investitionen, wobei die Letzteren durch die Ersparnisse des Privatsektors finanziert werden. Unter den eingangs formulierten Voraussetzungen gilt hierfür

$$\dot{K}(t) = s_{II}(1 - z_K)\Pi(t) + \xi G(t) - \delta K(t), \quad (7)$$

wobei mit δ die einheitliche und konstante Abschreibungsrate bezeichnet wird.

Aus diesem Modell lassen sich die folgenden Schlussfolgerungen herleiten (s. Anhang):

Proposition 1: Unter ökonomisch sinnvollen Voraussetzungen ist es für eine Wirtschaft mit den eingangs definierten Eigenschaften unmöglich, sich auf einem stationären Wachstumspfad zu bewegen.

Aus dem bisher formulierten folgt jedoch noch nicht, dass in der untersuchten Wirtschaft kein dauerhaftes Wachstum möglich ist. So stellt sich als nächste Frage, wann eine positive Wachstumsrate erreicht werden kann, wann also $g_Y = \frac{\dot{Y}(t)}{Y(t)} > 0$ ist.

Proposition 2: Positive Wachstumsraten des Einkommens können bei den vorgegebenen verteilungspolitischen Bedingungen generell nur bei Verwendung einer Technologie gesichert werden, die von steigenden Erträgen gekennzeichnet ist.

Mit anderen Worten:

Proposition 3: Die Inada-Bedingungen verhindern die Entwicklung der untersuchten Modellwirtschaft mit positiven Wachstumsraten.

2.3. Die AK-Technologie

Aus den vorliegenden Gründen soll die Untersuchung jetzt durch die Verwendung der AK-Produktionsfunktion konkretisiert werden, d. h., $Y(t) = AK(t)$, wobei $A > 0$ einen Effizienzparameter der verwendeten Technologie darstellt. Für die AK-Funktion ergibt sich $f(k(t)) = Ak(t)$, $f'(k(t)) = A$ und $f''(k(t)) = 0$. Diese Produktionsfunktion stellt somit einen Spezialfall der zuvor betrachteten Technologien dar.

Zusammengefasst kann somit festgestellt werden, dass ökonomisch sinnvolle Voraussetzungen bei Vorliegen einer AK-Technologie auch in Falle der gewählten verteilungspolitischen Strategie ein positives Wirtschaftswachstum gesichert werden kann. Die Analyse zeigte jedoch, dass dies von der Wahl der Steuersätze unabhängig ist, sondern von der technologischen und von den Verhaltensparametern bestimmt wird. Diese Aussage bezieht sich jedoch nur auf die Existenz des positiven Wachstumspfad. Eine weitere, sicherlich nicht uninteressante Frage wäre, wie sich der Wachstumspfad bei einer Modifikation der Steuersätze verändert.

Proposition 4: Sichert die AK-Technologie in einer Volkswirtschaft mit gegebener Verteilungsstrategie positives Wachstum, dann führt die Erhöhung des Konsumsteuersatzes zu einem Anstieg der Wachstumsrate des Pro-Kopf-Kapitalstocks, wenn der Kapitalsteuersatz kleiner ist, als $\frac{A - rs_{II}}{r(\xi - s_{II})}$ und der Anteil

der staatlichen Investitionen an den gesamten Staatsausgaben größer ist als die Sparquote der Kapitaleigentümer.

2.4. Ein mögliches Gerechtigkeitskriterium

In der finanzwissenschaftlichen Literatur sind mehrere Gerechtigkeitskriterien für steuerpolitische Maßnahmen bekannt.¹¹ Der im folgenden verwendete Aspekt entspricht der Herangehensweise von Rawls, nach der die Wohlfahrt einer Gesellschaft von der am schlechtesten gestellten Gruppe oder Schicht bestimmt wird. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Letzteren um jene Wirtschaftsakteure, die nur über den Faktor Arbeit verfügen und aus ihrem Einkommen keinerlei Ersparnisse bilden. In diesem Sinn soll das Bewertungskriterium für die Gerechtigkeit der Steuerpolitik der von den erwähnten Wirtschaftsakteure über einen bestimmten – endlichen – Zeitraum maximierte Nutzen sein. Bereits ein steigender Nutzen kann so als Kennzeichen einer im Rawlschen Verständnis gerechten Steuerpolitik gelten.

Der Nutzen einer jeden Einkommensklasse hängt von der Menge der von ihr verkonsumierten Gütermenge ab. Aus Gleichung (3) folgt, dass die Konsumtion der einkommensschwächeren, über kein Kapitaleigentum verfügenden Schicht durch den Ausdruck

$$C_I(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - \xi)G(t)] \quad (17)$$

gegeben ist.

Die Wirtschaftsakteure maximieren den Nutzen über die Periode (t_0, t^*) so, dass die entfernteren Zeitpunkte ein geringeres Gewicht bei der Nutzensbestimmung darstellen, d. h.,

$$J(c_I, t) = \int_{t_0}^{t^*} U(c_I(t)) e^{-\rho t} dt \rightarrow \max!,$$

¹¹ Vgl. Homburg (2000), Musgrave – Musgrave – Kullmer (1993), Rawl (1971), Stiglitz – Schönfelder (1989).

wobei $\frac{dU}{dc_I} > 0$ und $\frac{d^2U}{dc_I^2} < 0$.

Wenn man – die Inada-Bedingungen verletzend – eine Technologie mit genügend hohen und auf keinen Fall sinkenden Erträgen voraussetzt ($f'(k(t)) > [z_K + (1 - z_K)s_{II}]r$). Dies wiederum impliziert die Möglichkeit, dass bei geeigneten – eine bestimmte Grenze nicht übersteigenden – Löhnen die Erhöhung des Konsumsteuersatzes der Pro-Kopf-Konsum der einkommensärmeren Schicht steigern kann und damit auch ihr Nutzen:

$$\frac{dc_I}{dz_c} > 0 \Leftrightarrow \{f(k(t)) - [z_K + (1 - z_K)s_{II}]rk(t)\} \frac{[1 - z_c(1 - \xi)]^2 - \xi + \xi(1 - \xi)z_Krk(t)}{[1 - z_c(1 - \xi)]^2} > w$$

Interessant ist eher die Umkehrung des soeben abgeleiteten Ergebnisses: Bei einer auf den ersten Blick als durchaus wünschenswert erscheinenden Lohnerhöhung über einen gewissen Wert hinaus kann die Steigerung des Pro-Kopf-Konsums und damit die kontinuierliche Steigerung des Nutzens unter Aufrechterhaltung der gerechten Verteilungspolitik nur mittels eines gesenkten Konsumsteuersatzes realisiert werden – trotz nicht sinkender Erträge, wie zum Beispiel bei der zuvor betrachteten AK -Technologie. Dies wird jedoch gemäß Gleichung (16) früher oder später die Bedingung für positives Wachstum verletzen. Mit anderen Worten:

Proposition 5: Selbst bei effektiver Technologie und bei der im obigen Sinne gerechten Verteilungspolitik führt eine übersteigerte Lohnerhöhung zu sinkendem Pro-Kopf-Kapitalstock.

Wenn die gerechte Verteilungspolitik selbst bei effizienter Technologie durch eine Erhöhung der Löhne über den aus dem Modell hergeleiteten Wert hinaus in Gefahr gebracht werden kann, dann zeigt sich auch daraus, dass es für die Klasse der

Einkommensschwächeren langfristig nicht unbedingt eine gute Strategie sein dürfte, die augenblicklichen Einkommen zu maximieren.

Das vorgestellte Modell ist anerkanntermaßen sehr einfach. Weiterentwicklungen könnten sein:

- Die Verwendung einer Produktionsfunktion, die mehrere Produktionsfaktoren in Betracht zieht.
- Im Rahmen der Verwendung einer präziser gefassten Produktionsfunktion sollte bei Transformationsökonomien untersucht werden, wie sich der Wirkungsmechanismus zwischen technologischem Fortschritt und der Investition in Humankapital konkret gestaltet.
- Einbeziehung der internationalen Kapitalbewegungen, bzw. Beachtung der Transmissionsmechanismen des inländischen Finanzsystems.

3. DIE KONZEPTE DER KROATISCHEN UND UNGARISCHEN STEUERREFORMEN SOWIE DIE LEHREN IHRER UMSETZUNG UNTER DEM ASPEKT DER ENTSCHEIDUNGSNEUTRALITÄT

3.1. Die kroatische Steuerreform

Die Beziehungen der KNS Gruppe zu den osteuropäischen Steuerreformen

Die überall in Deutschland tätige, aus deutschen Professoren bestehende Gesellschaft „Konsumorientiertes Neues Steuersystem“ formulierte besonders für Ungarn, Polen und die baltischen Staaten Vorschläge für Steuerreformen. Hier wird eine solche Besteuerung des Konsums vorgeschlagen, die sich auf einen einheitlichen Steuersatz für die Umsatzsteuer und einen einheitlichen Steuersatz für die Einkommensteuer stützt bei möglichst wenigen Begünstigungen und einem möglichst effektiven Prozess der Steuererhebung. Bis der Vorschlag seine endgültige Form angenommen hatte, waren die Vertreter des Internationalen Währungsfonds sowohl im Baltikum wie auch in Ungarn derart stark in die Finanzführung der Länder integriert, so dass die Gemeinschaft der deutschen Professoren im Prinzip keine Chance mehr hatte, einen direkten Einfluss auf die Ereignisse auszuüben.

Es war ein glücklicher (oder vielleicht auch unglücklicher) Zufall, dass genau zu diesem Zeitpunkt der gerade unabhängig gewordene und über kein Steuersystem verfügende Staat Kroatien eine junge Mitarbeiterin des Finanzministeriums mit einem Stipendium nach Deutschland entsandte, wo sie an der Seite eines erfahrenen Professors arbeitend Kenntnis von diesem Vorschlag erhielt. Als Ergebnis dessen wurde schließlich das zuvor für Ungarn und die baltischen Staaten entwickelte Steuersystem in zwei Stufen in Kroatien eingeführt. Zu Beginn der 1990er Jahre wurde der sich auf die Einkommenssteuer beziehende Teil eingeführt, dem dann im Laufe des Jahrzehnts der die Umsatzsteuer betreffende Teil folgte.

Die Bindung der Einkommenssteuer an den Konsum, also der konsumtive Charakter der Besteuerung wird durch das einheitliche und keinerlei Begünstigungen enthaltende Umsatzsteuersystem abgesichert; der einheitliche Steuersatz beträgt 22 %. Die andere Säule des Steuersystems ist das Einkommenssteuersystem. Auch dies versuchte man, mit der Konsumsteuer konform zu gestalten, was bedeutete, dass die personelle Einkommenssteuer zum Teil von den Zinsen bereinigt wurde, zum Teil aber auch von den Ersparnissen. Es existieren Formen der Ersparnis, bei denen die Ersparnis selbst steuerfrei ist (z. B. Ersparnisse bei Rentenkassen, Wohnungssparkassen). Wo die Individuen also für ihre eigene spätere Versorgung vorsparen, dort wird das angelegt Einkommen nicht als für die Konsumtion verwendet betrachtet und gegenwärtig von der Besteuerung befreit. Auch die Dividenden und Kursgewinne, die sich aus dem offiziellen Umlauf, also durch offen emittierten Obligationen, Zinsen bei Bankeinlagen und offen emittierten Aktien ergeben, sind nicht steuerpflichtig. Die Konsumsteuer ist also – soweit bei einem realen System überhaupt möglich – das Spiegelbild der Einkommensseite, wobei bei der Festlegung des Konsums für das Existenzminimum noch in Betracht gezogen wird, wie groß die untersuchte Familie ist.

Dem System der Körperschaftssteuer liegt eine andere Logik zugrunde. Der Steuersatz beträgt 35 %, hatte aber (bis zum Jahr 1996 nur eine Höhe von 25 %). Es wurde versucht, das Steuersystem bezüglich der Kapitalstruktur neutral zu gestalten und zwar derart, dass der über die Steuerersparnisse auf den Wert des Unternehmens wirkende Kapitalübertrag neutralisiert wird.

Eine natürliche Folge davon ist, dass die Amortisationssätze entsprechend niedriger wurden.

Das System wird noch ergänzt: einerseits durch produktspezifische Umsatzsteuern, andererseits durch örtliche Steuern, die in erster Linie die Immobilien betreffen. (Der erste Punkt zeigt, dass auch dieses System nicht darum herum kam, die Produkte von sehr niedriger Nachfrageelastizität nachträglich zu besteuern. Zum einen deshalb, weil deren direkte verzerrende Wirkung auf den Konsum relativ gering ist, jedoch

die durch sie bewirkten Einnahmen des Staatshaushaltes relativ hoch sind.) Darüber hinaus existiert noch ein Abgabesystem der Sozialversicherung, das sich auf 23 % der Bruttolöhne bezieht.

Warum konnte dieses Steuersystem in Kroatien eingeführt werden? Ganz einfach deshalb, weil es in Kroatien zuvor kein Steuersystem gab und es viel leichter ist, in einer solchen Wirtschaft ein neues Steuersystem einzuführen, als in einer über ein Steuersystem verfügenden Volkswirtschaft das bestehende System zu reformieren. Eine weitere Frage ist, welches die Faktoren waren, die es ermöglichten, dass das große Ausmaß der indirekten Steuern, besonders der auf spezifische Produkte erhobene Umsatzsteuern, derart leicht akzeptiert wurde. Offensichtlich war es die große Zahl von ausländischen Touristen, die während ihres Aufenthaltes in Kroatien in bedeutendem Maße konsumieren, was die typische Wirkung einer eigenartigen indirekten Intransparenz zum Ausdruck bringt, denn es widerspricht ja der im ersten Teil formulierten Aussage, dass bei elastischer Anpassung von Nachfrage und Angebot die tatsächlichen Steuerlasten nicht nur die Konsumenten, sondern auch die Produzenten zu tragen haben.

Die Gestaltung des Steuersystems der unabhängig gewordenen Republik Kroatien

Die Grundlagen des im Anhang detailliert vorgestellten kroatischen Steuersystem können folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Von Zinsen bereinigte Körperschaftssteuer
 - Steuersatz 35 % (bis 1996 25 %),
 - Schützende¹² reale Zinssätze von 5 % (bis 1996 von 2 %).

¹² Nach dem angelegten Eigenkapital, als die Steuergrundlage senkender Posten verrechenbar.

- Einkommenssteuer, die teilweise von Zinsen, teils von Ersparnissen bereinigt wurde.
 - Steuerfreie Zinsen (bei Bankeinlagen und Obligationen), Dividenden und Kursgewinne,
 - Modifizierte Flat-rate (bis 2100 Kuna 25 %, darüber 35 %),
 - Gewisse Sparanlagen können aus der Steuergrundlage herausgenommen werden (z. B. bei Rentenkassen),
- Möglichkeit der Herausnahme des zum Existenzminimums gehörenden Konsums (700-2750 Kuna, je nach Größe der Familie).
- Allgemeine Umsatzsteuer mit einem einheitlichen Steuersatz von 22 %:
 - Steuerfrei: Vermietung von Wohnungen, Bildung und Gesundheitswesen, kulturelle und finanzielle Dienstleistungen
- Weitere Steuern:
 - Produktspezifische Umsatzsteuern,
 - Örtlich erhobene Steuern.

Die Abgaben der Sozialversicherung machen ungefähr nur 23 % der Bruttolöhne aus. Hierbei muss allerdings bemerkt werden, dass trotz des detailliert geregelten Systems der direkten Steuern und der relative komplizierten Regelung bezüglich des möglichen Abzuges der Ersparnisse und der Zinsen sind 75 % (insgesamt 50 % allgemeine Umsatzsteuer) der Steuereinnahmen indirekte Steuern. Die „Einfachheit“ als „steuerpolitisches Ideal der Gegenwart“ (Neumark [1988], p. 47.) und der für Kroatien außerordentlich bedeutsame Fremdenverkehr erklären den hohen Anteil der indirekten Steuern, aber gerade deswegen müssen die Ergebnisse der direkten Steuer noch etwas vorsichtig beurteilt werden.

Die steuerlichen Verpflichtungen der Unternehmen schreiben das Gesetz über die Einkommenssteuer aus dem Jahre 1993 und das Gesetz über die Gewinnsteuer aus

demselben Jahr vor. Beide Gesetze traten mit dem 1. Januar 1994 in Kraft. Einkommenssteuern müssen von natürlichen Personen, Gewinnsteuern dagegen von rechtlichen Personen entrichtet werden. Auf der Sitzung des kroatischen Parlaments von 21. Juli 1995 wurde das Gesetz über die allgemeine Umsatzsteuer verabschiedet, das nach ursprünglichen Plänen am 1. Januar 1997 in Kraft getreten wäre. Wegen gewisser Umstände wurde der Beginn der Rechtskräftigkeit des Gesetzes allerdings um ein Jahr, auf den 1. Januar 1998 verschoben. Mit der Einführung der allgemeinen Umsatzsteuer hat sich die Gesetzesgebung der Republik Kroatien auf einem weiteren Gebiet der Europäischen Union und anderen Marktwirtschaften angepasst. Das Inkrafttreten des Gesetzes über die allgemeine Umsatzsteuer wurde zu einem Teil der komplexen kroatischen Steuerreform. (legal Framework for Doing Business in Croatia [1999]).

3.2. Das Konzept der ungarischen Steuerreform des Jahres 2000

Die wichtigsten fachlichen Elemente des Vorschlags zur Steuerreform und die ihnen zugrunde liegenden Argumente

Im 1998-er Wahlkampf der FIDESZ spielte die Frage der Steuerreform eine wichtige Rolle. Nach dem Wahlsieg begann man im Finanzministerium mit der Ausarbeitung der detaillierten Konzeption zur Steuerreform. Zu Beginn des Sommers von 1999 zog die Regierung den Reformvorschlag nach kurzen und erfolglosen Verhandlungen mit dem Koalitionspartner zurück. Statt einer komplexen Steuerreform wurden nun einige, miteinander nur in einem losen Zusammenhang stehende Verordnungen verabschiedet. (Balogh [2000])

Zum besseren Verständnis der Geschehnisse müssen die folgenden vier Fragen beantwortet werden:

- Was sind die spezifischen Eigenschaften und die Schwachpunkte des ungarischen Steuersystems?
- Welche theoretischen Reformkonzepte bietet die finanzwissenschaftliche Fachliteratur an?
- Gibt es Beispiele für eine theoretisch untermauerte Steuerreform?
- Was war das Wesen des ungarischen Steuerkonzepts?

Eigenheiten des ungarischen Steuersystems in internationalem Vergleich

Im folgenden soll auf die Besonderheiten des ungarischen Steuersystems eingegangen werden. Zum Ende der 1990-er Jahre beinhaltete das ungarische Steuersystem die auch in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union üblichen Steuerarten. Allerdings war die Relation der wichtigsten Steuerarten recht unterschiedlich. Die Differenz auf diesem Gebiet war wesentlich größer, als es der Anteil der Besteuerung im Vergleich zu den EU-Staaten oder den Mitgliedern der OECD zeigte. Es waren in erster Linie die direkten Steuern (vor allem die Körperschaftssteuer und die Vermögenssteuer), die in Ungarn weniger zur Geltung kamen.¹³

Die folgenden Tabellen sollen die Ähnlichkeiten und die Unterschiede veranschaulichen.

Einnahmearten in % von BSP 1997

	Ungarn	Deutschland	EU	OECD
Einkommen- und Gewinnsteuern	9,0	10,8	14,7	13,4
Sozialversicherungsbeiträge	13,5	15,5	12,2	9,8
Vermögenssteuer*	0,6*	1,1	1,8	1,9
Indirekte Steuern	16,8	10,6	13	12
Steuern insgesamt	40,3	38,1	42,4	37,7

*ohne Gebühren, OECD 1998

¹³ Zu den Vermögenssteuern müsste eigentlich noch die Gebühr für die Vermögensübergabe hinzugezogen werden.

Einnahmearten in % von Steuern 1997

	Ungarn	Deutschland	EU	OECD
Einkommen- und Gewinnsteuern	22,4	28,4	34,2	35,3
Sozialversicherungsbeiträge	33,6	40,6	28,9	25,1
Vermögenssteuer*	1,4	3,0	4,4	5,4
Indirekte Steuern	41,7	27,9	31,2	32,5

OECD 1998

Wichtigste Steuerarten in Ungarn 1999

	Mrd. HUF	% von Staatseinnahmen	% von Öff. Einnahmen
MwSt	941,7	28,9	14,7
Einkommensteuer	769,6	23,7	12,1
Konsumsteuer	463,7	14,3	7,3
Körperschaftsteuer	248,7	7,6	3,9
Zölle	140,2	4,3	2,2

Finanzministerium [1999]

Persönliche Einkommensteuer in Ungarn 1999

Einkünfte	Besessungsgrundlage	Steuersatz
Selbständige Tätigkeit	Gesamt	Progressiv; 20%; 30%; 40%
Nicht Selbständige Tätigkeit	Gesamt	
Einkommen aus Ausland	Gesamt	
Es gibt viele verschiedene Begünstigungen, aber die gelten nur für die Gesamtbemessungsgrundlage	zB.: Kinderbetreuung, Spenden, Renten, Kapitalanlagen, Schwerbehinderte	
Liquidationserlös von Vermögen	Quellensteuer	20%
Ausschüttung und Kursgewinn	Quellensteuer	20%(35%)
Zinsen	Quellensteuer	0%
„Kleine“, unregelmäßige Einkommen	Quellensteuer	40%
Naturalbezüge	Quellensteuer	44%
Andere Einkommensarten	Quellensteuer	20%

Mehrwertsteuer in Ungarn 1999

Steuersatz			
25%	12%	0%	Steuerfrei
Allgemeine Waren und Dienstleistungen	Lebensmittel (ohne Getränke) Haushaltsenergie Landwirtschaftliche Dienstleistungen	Export Investitionen Medikamente	Unterrichtung Finanzielle Dienstleistungen Wohnungsverkauf

Dazu muss allerdings bemerkt werden:

Steuern werden hier im weitesten Sinne verstanden, beinhalten also alle von Finanzbehörden eingezogenen Steuern und Gebühren. Die indirekten Steuern bedeuten mit einem Anteil von 17 % am GDP die größte Einnahmequelle, sie erbringen 42 % des gesamten Steueraufkommens. Dieser große Anteil ist völlig akzeptabel, zum einen wegen der noch immer bedeutenden Schwarz- oder Grauwirtschaft, dessen Umfang für die zweite Hälfte der 1990-er Jahre auf 30 % des GDP geschätzt wurde. Zum anderen sind die indirekten Steuern auch seitens der Steuerverwaltung vorteilhafter.

Der Anteil der Vermögenssteuer ist gering. Dies folgt einerseits aus dem kleinen Anteil der direkten Steuern, andererseits aber auch daraus, dass in Ungarn der Kauf und Verkauf (Erbschaft und Schenkung eingeschlossen) gebührenpflichtig ist, bzw. einer personellen Einkommenssteuerpflicht unterliegt, somit wären einige der hier anzutreffenden Gebühren eigentlich als Steuern zu betrachten.

Bei der Besteuerung der personellen Einkommen wird der Steuersatz 0 auch bei niedrigsten Einkommen nicht angewendet. Da in Ungarn die sich aus der Besteuerung, bzw. der Erhebung von Gebühren bei Minimallöhnen ergebenden staatlichen Einnahmen keineswegs gering sind, ist es schon aus fiskalpolitischen Gesichtspunkten nicht vorstellbar, dass man darauf verzichtet. Einzelunternehmer und ein Großteil der Arbeitnehmer beziehen „offiziell“ nur den Minimallohn oder nur etwas größere Arbeitseinkommen, was in durchaus nicht geringem Umfang real

sein dürfte, obwohl in gewissen Fällen auch eine Steueroptimierung vermutet werden darf.

Neben der einer progressiven Besteuerung unterliegenden konsolidierten Steuergrundlage kennt das System auch noch gesonderte, einer Besteuerung unterliegende Einkommen, auf die sich in der Regel der Steuersatz von 20 % bezieht. Es gibt aber auch Beispiele für einen Steuersatz von 0 % (Zinsen) und 44 % (Zuwendungen in Naturalien). Steuervergünstigungen, die ein relativ kompliziertes und miteinander nur in einem losen Zusammenhang stehendes System bilden, sind in der Regel bei dem sich auf die Grundlage der Besteuerung beziehenden Steuersatz geltend zu machen. Die wichtigste Ausnahme stellt das Begünstigungssystem der Unternehmenssteuer dar, das dem der Körperschaftssteuer ähnelt.

Das Konzept zeigt sich – in der Terminologie der steuertheoretischen Reformkonzepte zusammengefasst – in folgender Form:

- Umfassende Einkommensteuer verbunden mit einem modifizierten Flat-rate Steuersatz
 - Steuervergünstigung für Familien
 - Steuersatz von 25 % bis zu einem Einkommen von 2,5 Millionen Forint (15 % Steuerrückvergütung ? für Arbeitnehmer bis zu einem Wert von maximal 60000 Forint
 - Steuersatz von 40 % bei einem Einkommen von über 2,5 Millionen Forint (Nach Berechnungen des Finanzministeriums hätte dies 175000 steuerpflichtige Personen betroffen.)¹⁴
- Vereinfachung der allgemeinen Umsatzsteuer (Im ursprünglichen Konzept war als Alternative noch die Rede von einem System der allgemeinen Umsatzsteuer, das nur einen einzigen Steuersatz beinhaltet hätte; wegen der

¹⁴ Eine Steuererklärung hätte – neben den steuerbegünstigten Personen – nur von dieser Einkommensgruppe abgegeben werden müssen, was der Arbeitgeber hätte übernehmen können. Dadurch wäre die Administration weitgehend entlastet worden.

sich daraus ergebenden Umverteilungseffekte wurde es in späteren Versionen jedoch nicht mehr erwähnt.)

- allgemein gültiger Steuersatz von 20 % (auch bezüglich der Energie)
- ein 16 % gesenkter Steuersatz (statt 10%)
- Steuersatz von 0 % für den Export und Investitionen
- Anheben der Sätze für Gefälls- und Konsumsteuern auf das notwendige Niveau,
- Einführung von Zinssteuer, Versicherungssteuer und Immobiliensteuer

Im Falle einer umfassenden, auf der modifizierten Flat-rate beruhenden Einkommenssteuer wäre das Erstellen von nur wenigen und sehr einfachen Steuererklärungen notwendig. Die Einführung der Zins- und Versicherungssteuer wäre wegen der Ausdehnung der Besteuerungsgrundlage und des Abschaffens aller – darunter auch die Anlagen betreffenden – steuerlichen Vergünstigungen notwendig gewesen.

Als Ergebnis der Senkung der Steuersätze und der Vereinfachung des Steuersystems hätten sich sowohl bei der Einkommensteuer, wie auch bei der allgemeinen Umsatzsteuer wesentlich weniger Möglichkeit und Anreiz zu Steuerhinterziehung und Steuerbetrug gegeben.

Die Rücknahme des Steuerkonzepts

Für das Finanzministerium war es von Anfang an klar, dass die genannten Vorschläge nicht als Verbesserungen im Paretoschen Sinne umgesetzt werden können. Bereits bei den Diskussionen zwischen den Experten der Regierungsparteien wurden immer mehr politische Gegenargumente formuliert. Beinahe alle zu beseitigen geplanten Vergünstigungen und andere, im früheren System zu relativen

Vorteilen führenden Positionen fanden aktiv agierende Vertreter. Schließlich wären die Koalitionspartner nur unter solchen Bedingungen zu einem Kompromiss bereit gewesen, die eine Realisierung der ursprünglichen Zielstellungen – zumindest von steuertheoretischem Aspekt aus betrachtet – kaum mehr möglich gemacht hätten. Infolge dessen entschied die Regierung im Sommer 1999, das steuerpolitische Reformpaket nicht dem Parlament vorzulegen.

Im Sommer 1999 war ich Teilnehmer der Jahrestagung der Ökonomen, zu der ein Staatssekretär des Finanzministeriums erwartet wurde (am Tag zuvor war Regierungssitzung) und erklärt hätte, warum der steuerpolitische Vorschlag gut sei und warum es notwendig sei, dass die Regierung ihn dem Parlament vorlegt. Anstelle des Staatssekretärs erschien ein Hauptabteilungsleiter mit dem steuerpolitischen Programm in der Hand. Bezüglich jedes einzelnen Elementes des Pakets argumentierte er aufgrund des schriftlichen Materials, warum es gut sei – und fügte danach hinzu, warum es gut sei, dies nicht einzuführen. Es war klar ersichtlich, dass es nicht die Unstimmigkeiten innerhalb der FIDESZ waren, die diese Steuerreform zu Fall brachten, sondern die Uneinigkeit der Koalitionspartner machte es sinnlos. Nach dem Eingehen der entsprechenden Kompromisse machte es einfach keinen Sinn mehr, die Steuerreform umzusetzen. Es wurden im Endeffekt einzelne Elemente beibehalten, die dann nicht als Steuerreform, sondern als Modifikation der steuerlichen Regelungen eingeführt wurden.

Es ist kein Zufall, dass Kroatien das einzige Land in Europa ist, in dem ein Steuersystem existiert, das am Schreibtisch entwickelt wurde und dann eingeführt werden konnte. Dieses Steuersystem existiert und funktioniert seit der Mitte der 1990-er Jahre in Kroatien, was aller Wahrscheinlichkeit darauf zurückzuführen ist, dass in diesem Staat nach seinem Austritt aus dem jugoslawischen Staatenbund kein System des Staatshaushaltes existierte und so in dieser Situation es wesentlich einfacher war, ein durchdachtes, neues Steuersystem zu realisieren.

3.3. Bewertung der vorgestellten Steuerreformen unter dem Aspekt der Entscheidungsneutralität

Infolge der schlechten Erfahrungen bei den deutschen, bzw. amerikanischen Steuerreformen am Ende der 1980-er Jahre orientierte sich die aus deutschen Wissenschaftlern bestehenden KNS-Gruppe bei ihren Aktivitäten immer mehr auf die sich im Umwandlungsprozess befindenden mittel- und osteuropäischen Volkswirtschaften. Die Gruppierung erarbeitete die Grundprinzipien für ein konsistentes, einfaches und effizientes, auf systemtheoretischen Basis stehendes Steuersystem für Länder, die sich das Ziel starkem Wirtschaftswachstums gesetzt hatten, natürlich unter Beachtung der Tatsache, dass in diesem Fall die Gerechtigkeit ein durchaus wichtiges, jedoch der Effizienz untergeordnetes Kennzeichen des Reformpakets sein muss. Kerngedanke des Vorschlags war die Kombination der von Ersparnissen und Zinseinkommen gesäuberten, aus der modifizierten Flat-rate beruhenden Einkommensteuer und der einen einzigen Steuersatz beinhaltenden allgemeinen Umsatzsteuer. Die Reformvorschläge der KNS-Gruppe bezogen sich in erster Linie auf Polen, Ungarn, Lettland, Kroatien und Russland. „Als die KNS Gruppe Anfang 1991 ihr Steuerreformkonzept der ungarischen Steuerverwaltung und dem ungarischen Finanzministerium vorstellte.....aufgrund der gleichzeitigen Aktivitäten einer IMF-Beratungsgruppe von vornherein auf verlorenem Posten. Auch hatte der ehemalige ungarische Finanzminister Kupa ein Jahr vorher eine große Steuerreform abgeschlossen und somit wahrscheinlich kein Interesse...“. (Rose [1998]p. 255) Jedoch auch im Falle der anderen Länder stellten sich ähnliche Probleme. Die einzige Ausnahme bildete Kroatien, der gerade seine Unabhängigkeit erlangte, nun eigenständige Staat. Mitarbeiter der KNS-Gruppe konnten in Kroatien schnell eine erfolgreiche Kooperation verwirklichen. Als Ergebnis dieser Aktivitäten trat das neue Steuersystem der Republik Kroatien in zwei Stufen in Kraft. (Einkommens- und Gewinnsteuer im Jahre 1994, Umsatzsteuer im Jahre 1998).

Unter dem Aspekt der Entscheidungsneutralität kann hinsichtlich der beiden Steuerreformen kurz folgendes gesagt werden:

Bei der Ausarbeitung des kroatischen Steuersystems wurde ein solcher konsumorientierter, theoretischer Ausgangspunkt gewählt, der auf die

Minimalisierung der verzerrenden Wirkungen bei der Wahl zwischen gegenwärtigem und zukünftigem Konsum, bei deren Auswirkungen auf die Investitionsentscheidungen abzielte.

Diese Vorteile des steuertheoretischen Systems werden dadurch gesenkt, dass die praktischen Wirkungen der Regelungen, die die Besteuerungsgrundlage von Zinsen und Ersparnisse säubern sollen, vorerst nur außerordentlich gering sind, denn die Einnahmen des Staatshaushaltes ergeben sich zum überwiegenden Teil aus indirekten Steuern und den sich aus der Beitragspflicht zum System der Sozialversicherung abgeleiteten Einzahlungen.

Der prinzipielle Wert des dem Zustand nicht existierender Verzerrung nahe kommenden Systems der allgemeinen Umsatzsteuer mit nur einem, beinahe einheitlichen Steuersatz muss unter Beachtung von zwei weiteren Faktoren beurteilt werden. Einerseits sieht auch das kroatische Steuersystem – wie international üblich – spezifische Produktsteuern, sogar Einfuhrzölle vor, die selbstverständlich die Wirkung des Steuersystems verzerren. Zum anderen erweckt der außerordentlich bedeutende Fremdenverkehr des Landes den Anschein, als würden die indirekten Steuern in erster Linie die Ausländer belasten, jedoch ist die endgültige und reale steuerliche Belastung erst nach komplizierten und umständlichen, die Steuerüberwälzungen betreffenden Untersuchungen feststellbar.

Die theoretische Grundlage der für das Jahr 2000 geplanten ungarischen Steuerreform ist nicht zuerst in den theoretisch begründeten Reformvorschlägen der 1980-er und 1990-er Jahre, also im Bestreben, die sich aus der Konsumorientierung ergebenden Verzerrung zu minimalisieren, zu sehen, sondern im Ziel, ein einfaches, über eine breite Besteuerungsgrundlage verfügendes und sich deshalb auf das Senken der Steuersätze richtendes Steuersystem einzuführen. (Hetényi [1999]) Die zuletzt genannte Zielstellung wäre aus zwei Gesichtspunkten heraus ein Schritt in die Richtung der Verminderung von Verzerrungen gewesen. Zum einen sollte ja die Ausdehnung der Besteuerungsgrundlage durch eine Einengung des Kreises der

(verzerrenden) steuerlichen Vergünstigungen erreicht werden. Zum anderen die starke Vereinfachung des Systems und damit der Administration.

Ein – zumindest formaler – Grund für die Rücknahme des Reformvorschlages war, dass sich die Koalitionspartner in der Frage der Notwendigkeit der Zins- und der Immobiliensteuer nicht einigen konnten. Dies kann auch so interpretiert werden, dass auch wegen der Unmöglichkeit, diese beiden, Verzerrungen vorbeugenden Faktoren einzuführen, das nur als Ganzes vorstellbare Konzept ebenfalls aufgegeben werden musste.

III. ZUSAMMENFASSUNG

1. Sowohl jene, die das effiziente marktwirtschaftliche System als Etalon betrachten, wie auch jene in der Praxis tätigen Experten, die dauerhaften Gewinn durch die Herstellung und den Verkauf marktfähiger Waren und nicht durch Verwendung individueller Tricks (z. B. durch Steuerarbitrage) erzielen möchten ist es seit Jahrzehnten ein wichtiges Problem, in welchem Maße der Staat die auf dem Markt getroffenen Entscheidungen durch steuerliche Maßnahmen, bzw. durch die Ausdehnung der sich daraus ergebenden Belastungen beeinflussen darf.

Den Begriff der Steuerneutralität interpretiere ich wie folgt:

- Unter volkswirtschaftlichem Aspekt betrachte ich eine Steuer oder ein Steuersystem als entscheidungsneutral, wenn auf dem analysierten Markt nur die Einkommenswirkung nachweisbar ist, die Substitutionswirkung und die damit einher gehenden Zusatzlasten jedoch nicht.
 - Unter betriebswirtschaftlichem Aspekt betrachte ich eine Steuer oder ein Steuersystem als entscheidungsneutral, wenn dadurch kein Produktionsfaktor berührt wird und der – mit der Situation vor der Besteuerung verglichene – optimale Entscheid. des Unternehmens unverändert bleibt. Als Beispiel: das Ergebnis einer Entscheidung über ein Projekt stimmt aufgrund der Regel über den Gegenwartswert mit dem Ergebnis des modifizierten Gegenwartswertes überein.
 - Der Begriff der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität wird partiell verstanden. So kann statt des Idealfalles der vollkommenen Entscheidungsneutralität auch von der, den realen Gegebenheiten besser entsprechenden Entscheidungsneutralität bezüglich der Kapitalstruktur, der Unternehmensform, der Wahl der Niederlassung oder der zeitlichen Abstimmung gesprochen werden.
2. Erste Hypothese: Unter Beachtung der Deckungsfunktion kann die effiziente Marktentscheidungen verzerrende Wirkung der Besteuerung unabhängig vom sozialen Präferenzensystem minimalisiert werden. Die erste Hypothese kann theoretisch gültig sein, denn die Kopfquoten, gewisse – im Pigouschen Sinne verstandene – Ökosteuern und die Ramsey-Steuern dienen gerade dem in der Hypothese Formulierten. Nähert man sich jedoch der Praxis, dann wird

offensichtlich, dass ein von sozialen Präferenzen unabhängiges optimales (in diesem Sinne auch als „first best“ zu bezeichnendes) Steuersystem nicht existiert.

3. Zweite Hypothese: Die bewusste Beeinflussung des Verhaltens der Wirtschaftsakteure durch die Besteuerung führt notwendigerweise zu mikro-, wie auch zu makroökonomischen Verlusten. Die Frage der Gültigkeit der zweiten Hypothese steht im Zusammenhang, inwiefern der Markt selbst im Rahmen des verwendeten theoretischen Modells, bzw., des untersuchten realen Situation als effizient anzusehen ist oder mit welchen Arten der mittels Besteuerung sicherlich positiv beeinflussbaren Unvollkommenheit des Marktes gerechnet werden muss. Hier ist die einzige Steuer, die die Effizienz eindeutig verbessert und nicht verschlechtert, die Umweltwirkungen optimal integrierende Pigousteuer (mit der dazugehörenden Subvention); allerdings besteht eine geringe Chance für die praktische Umsetzung.
4. Dritte Hypothese: Die international unterschiedliche Präferenzen reflektierende und unterschiedliche steuertechnische Methoden verwendende Steuerpraxis führt zu einer Verzerrung der internationalen Allokation der Unternehmen. Diese wurde im Rahmen der Dissertation nicht detailliert analysiert, stellt jedoch sowohl in der theoretischen, wie auch in der sich auf die Transformationsökonomien beziehenden Literatur bei praktischen Untersuchungen eine immer wiederkehrende Frage dar. Hierbei besteht völlige Übereinkunft dahingehend, dass die erwähnte Erscheinung existiert und auch sehr leicht zu schädlichem Steuerwettbewerb führen kann. Brauchbare und eindeutige Meinungen, wo denn dieser schädliche Steuerwettbewerb beginnt und mit welchem aufeinander abgestimmten steuerpolitischen Maßnahmen er abgestellt werden kann, konnten allerdings nicht gefunden werden.
5. Vierte Hypothese: Das Effizienzmerkmal der Besteuerung kann durch die bezüglich der Marktakteure interpretierten Entscheidungsneutralität gut beurteilt werden. Hierzu kann festgestellt werden, dass – obwohl die Abwesenheit von Verzerrungen nicht die ausschließliche Charakteristik oder Interpretationsmöglichkeit der Effizienz – das Senken der verzerrenden Wirkungen des Steuersystems in die Richtung steigender Effizienz wirkt.

6. Fünfte Hypothese: In wachstumsorientierten Volkswirtschaften wegen der notwendigen effizienten unternehmerischen Entscheidungen auf individuellem, wie auch auf Unternehmensebene die Effizienz der Besteuerung wichtiger, als die Gerechtigkeit. Mit Hilfe des im II. Kapitel vorgestellten Modells ist hinsichtlich der fünften Hypothese ersichtlich, dass sie nur bei einem statisch interpretierten Gerechtigkeitskriterium gültig sein kann. Mittels dynamischer Interpretation des Gerechtigkeitskriteriums kann – bei Gültigkeit von ökonomisch leicht einsehbaren Bedingungen – der Widerspruch zwischen Effizienz und Gerechtigkeit gelöst werden.
7. Sechste Hypothese: Eine theoretisch existierende optimale Besteuerung kann in der Praxis im Falle einer Einführung eines neuen Steuersystems, bzw. bei der Reform eines funktionsfähigen Steuersystems unter völlig verschiedenen Bedingungen geschaffen werden. Die in den 1980-er Jahren weltweit durchgeführten Steuerreformen, die sich gegenwärtig in der Umsetzungsphase befindliche deutsche Steuerreform, natürlich auch die in der vorliegenden Arbeit relativ detailliert vorgestellte kroatische Steuerreform und auch der ungarische Versuch einer Steuerreform aus dem Jahre 2000 haben nahezu einstimmig die Canard zugeschriebene Regel untermauert, nach der die alten Steuern immer besser sind, als die Neuen. Also dürfte ein an sich optimales (oder dem zumindest sehr nahe kommendes) steuerpolitisches Paket als Reform eines funktionierenden Systems wesentlich schwerer (in reiner Form beinahe unmöglich) umsetzbar sein, als im Falle der Schaffung eines in seinen Grundlagen neuen Systems des Staatshaushaltes.
8. Die sich in Transformationsökonomien, in sich auf dem Weg zur Marktwirtschaft befindenden Volkswirtschaften müssen die für entwickelte Marktwirtschaften gültige Steuerprinzipien etwas modifizieren. Aus diesem Grund wurde eine Klassifizierung benutzt, die alle wesentlichen Kennzeichen sowohl der Einteilung von Musgrave, wie auch der von Stiglitz enthält. Darüber hinaus enthält sie noch ein weiteres Element, das bei den beiden erwähnten Autoren aus dem Grund nicht aufgeführt ist, weil sie es von ihrem Gesichtspunkt aus betrachtet für derart trivial und selbstverständlich angesehen haben: die Forderung der Stabilität.

9. das Bestreben, eine Art absoluter Gerechtigkeit auch bei der Besteuerung geltend zu machen, wäre sicher von vornherein zum Scheitern verurteilt. Auf der anderen Seite ist jedoch die wenigstens partielle Verwirklichung der Gesichtspunkte der Gerechtigkeit oder zumindest der Billigkeit eine wichtige Bedingung für die Sicherung der sozialen Stabilität. Daneben können die grundlegenden Funktionen des Staates (besonders die Verteilungsfunktion) bereits bei der Absicherung der Einnahmen in Erscheinung treten. Das zweite und zugleich einzige auch global zur Geltung zu bringende Kennzeichen für die Gerechtigkeit ist die Fähigkeit Gemeinlasten zu tragen, also das Erbringen von Opfern. Dies bedeutet, jedermann nach seiner Fähigkeit, Gemeinlasten zu ertragen, an der Finanzierung der Gemeinausgaben teilnehmen muss, bzw. dass jedem eine solche Steuerlast angetragen werden muss, die gemessen an der der anderen Wirtschaftsteilnehmer zu einem gleichgroßen Nutzensverlust führt.
10. Auf Märkten von Waren mit normaler Elastizität tritt durch die Besteuerung sowohl auf der Seite der Produzenten, wie auch auf der Seite der Konsumenten ein Zusatz- oder Wohlfahrtsverlust auf, der dem Staat keine Steuereinnahmen sichert. Diesbezüglich können zwei Schlussfolgerungen gezogen werden:
- Die Steuerlasten verteilen sich nicht danach, wem sie angelastet wurden, sondern als Funktion der Preiselastizität der Angebots- und Nachfragefunktionen.
 - Bei normaler Preiselastizität der Angebots- und Nachfragefunktionen ergibt sich eine Zusatzlast oder ein Zusatzverlust. Das Ausmaß des durch die Besteuerung hervorgerufenen Wohlfahrtsverlustes übersteigt notwendigerweise das Ausmaß der realisierten Steuereinnahmen.
11. Untersucht man Fälle von unterschiedlicher Elastizität des Angebots und der Nachfrage, so stellt man fest, dass bei unelastischer Nachfrage und elastischem Angebot bei der Besteuerung die Produktsteuer eher den Konsumenten trifft, während es im umgekehrten Fall hauptsächlich der Produzent ist, der die Last der Steuern zu tragen hat. Führt man die Analyse bis zu extremen Fällen weiter, so kann gezeigt werden, dass unendlich elastische (waagerechte) Nachfrage oder unendlich elastisches Angebot überhaupt keine Steuerlasten zu tragen haben, während diese bei völliger Unelastizität von den entsprechenden Seiten in vollem

Umfang übernommen werden müssen. Diese Aussage ist unabhängig davon, ob es sich um Umsatzsteuern oder um Einkommensteuern oder um eine Kombination der beiden handelt. Weiterhin ist feststellbar, dass die Besteuerung bei unelastischer Nachfrage oder bei unelastischem Angebot zu keinen partiell aufzeigbaren Zusatzlasten führt.

12. Sowohl die Arbeit, wie auch der Produktionsfaktor Kapital stellen unter dem Aspekt der Auswirkung der Besteuerung auf den Markt ein besonderes Gut dar, da die Angebotskurve der Arbeit eine sehr spezielle Form hat, während sich die Angebotskurve des Kapitals bei kurz- mittel- oder langfristigen Untersuchungen jeweils anders darstellt. Dies bedeutet allgemein nur so viel, dass es eine durchaus intensive Wirkung der Besteuerung auf das Angebot der beiden Produktionsfaktoren gibt. Sehr schwer lässt sich allerdings sagen, was schließlich die endgültige Auswirkung der Steuern sein wird. Sollte die Steuerbehörde nicht in der Lage sein festzustellen, welches Risiko sie mit einer Veränderung der Besteuerung eingeht, oder sollte sie sich in dem Glauben wiegen, genau zu wissen, in welche Richtung sie durch ihre Intervention das Angebot von Arbeit oder Kapital bewegen wird, dann sollte trotzdem in beiden Fällen eben wegen der speziellen Form der Angebotskurven äußerste Vorsicht geboten sein. Daraus folgt nun auch wieder nicht, dass Kapital und Arbeit überhaupt nicht zu besteuern wären. Es geht nur darum festzustellen, dass die Multiplikation der in vergangenen Jahr beobachteten Faktormengen mit den neuen Steuersätzen höchstens zufällig – doch meist nicht einmal das – die Ergebnisse darstellen werden, die sich in der Praxis einstellen werden.

13. Bezüglich der verschiedenen Steuerarten und der durch diese bewirkten Entscheidungen kommt man zu folgenden Schlussfolgerungen. Im Fall von Pauschal- oder Kopfsteuern treten keine Verzerrungen bei wirtschaftlichen Entscheidungen auf. Die allgemeine Einkommenssteuer beeinflusst die Wahl zwischen Arbeitszeit und Freizeit, sowie die intertemporalen Konsumentscheidungen, landläufig als Entscheidung zwischen Konsum und Ersparen bezeichnet. Die Kapitaleinkommen begünstigenden allgemeinen Einkommensteuern berühren die Wahl zwischen Arbeits- und Freizeit ebenso, wie die allgemeine Konsumsteuer. Spezifische Konsumsteuern beeinflussen die

Wahl zwischen Gütern, die einer Besteuerung unterliegen, bzw. auf die sich dies nicht bezieht. Darüber hinaus existiert eine Wirkung auf die Wahl zwischen Arbeitszeit und Freizeit. Die sich auf die Verwendung von Kapital und Arbeit richtenden sogenannten spezifischen Faktorsteuern haben einen Einfluss auf die finanziellen Entscheidungen der Unternehmer hinsichtlich einer Besteuerung unterliegenden, bzw. von einer solchen nicht betroffenen Produktionsfaktoren.

14. Bereits die im Jahr 1986 in den USA verwirklichte Steuerreform sollte eine stark vereinfachte Besteuerung zur Folge haben. Eine nachträgliche Bewertung der Steuerreformen – die amerikanische Reform einbezogen – zeigt jedoch immer wieder, dass aus den einfachen Grundstrukturen kein genau so einfaches System aufgebaut werden kann. Oftmals sind die Regelungen nach einer Reform wesentlich komplizierter, als jener vor der Veränderung.
15. Es ist eine äußerst wichtige Frage, ob es sinnvoll ist, in der frühen Phase der Transformation sofort die Finanzverfassungen der entwickeltsten Marktwirtschaften zu übernehmen, oder ob es eventuell nützlicher wäre, grundlegende Bedingungen für die beschleunigte, aber dennoch eher organische Herausbildung dieser Institutionen zu schaffen. Wäre es nicht von größerem Nutzen, wenn nach spezifischen Lösungen gesucht würde, die dann in die europa- oder weltweit von den entwickelten Staaten angewendeten Methoden der Wirtschaftslenkung überführt werden können und müssen, wenn die neuen Marktwirtschaften sich in nötigem Maße stabilisiert haben. Der Transformationsprozeß impliziert für viele der betroffenen Ökonomien eine Modifikation der Rolle des Steuersystems, die aus der nunmehr ungleich größeren Disziplin bei der Finanzierung der Staatsausgaben folgt. Als Quintessenz stellt sich die bereits aufgeworfene Frage: Wie kann eine Regierung unter diesen Bedingungen ein Steuersystem anwenden, dass wirtschaftliches Wachstum sichert. Für dieses Problem bietet eine mögliche Lösung die überspezifizierte Anwendung von indirekten Steuern (besonders Mehrwertsteuer)
16. Eine wichtige Frage der Direktbesteuerung ist die Besteuerung von Kapitaleinkommen, die am offensichtlichsten bei Ausmaß und Begünstigung von Körperschaftssteuern zutage tritt, aber auch die Vorschriften der Besteuerung der

personellen Einkommen betrifft. In dieser Frage ist in der Literatur kein einheitlicher Standpunkt erkennbar. Hier spielt bei den Transformationsländern eine besonders große Rolle die Stabilität des Steuersystems und damit die Berechenbarkeit der Wirtschaftspolitik.

17. Aus dem untersuchten Modell (in Kapitel II) folgt:

- Unter ökonomisch sinnvollen Voraussetzungen ist es für eine Wirtschaft mit den definierten Modelleigenschaften unmöglich, sich auf einem stationären Wachstumspfad zu bewegen. Positive Wachstumsraten des Einkommens können bei den vorgegebenen verteilungspolitischen Bedingungen generell nur bei Verwendung einer Technologie gesichert werden, die von steigenden Erträgen gekennzeichnet ist.
- Sichert die AK-Technologie in einer Volkswirtschaft mit gegebener Verteilungsstrategie positives Wachstum, dann führt die Erhöhung des Konsumsteuersatzes zu einem Anstieg der Wachstumsrate des Pro-Kopf-Kapitalstocks, wenn der Kapitalsteuersatz kleiner ist, als ein modellspezifischer Parameter und der Anteil der staatlichen Investitionen an den gesamten Staatsausgaben größer ist als die Sparquote der Kapitaleigentümer.
- Selbst bei effektiver Technologie und bei der im obigen Sinne gerechten Verteilungspolitik führt eine übersteigerte Lohnerhöhung zu sinkendem Pro-Kopf-Kapitalstock.

18. Auf Anraten der deutschen KNS Gruppe (Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems) hat man in Kroatien in zwei Schritten ein Steuersystem eingeführt, das zuvor Ungarn und auch den Baltischen Staaten angeboten wurde. Am Anfang der 1990-er Jahre wurde der sich auf die Einkommensbesteuerung richtende Teil implementiert, in der zweiten Hälfte des Jahrzehnts folgte dann der Teil mit den Umsatzsteuern. Das Anbinden der Einkommensteuer an den Konsum, d. h. den konsumtiven Charakter der Besteuerung sichert ein einheitliches, ohne jegliche Ausnahmen aufgebautes Umsatzsteuersystem. Der einheitliche Grenzsteuersatz beträgt 22 %. Die zweite Säule des Steuersystems ist die Einkommenssteuer. Man versuchte, dies mit der Umsatzsteuer konform zu gestalten, was bedeutete, dass die personelle Einkommenssteuer teilweise von den Zinsen, teilweise von den Ersparnissen befreit wurde. Das System der Körperschaftssteuer folgt einer anderen Logik. Der Steuersatz beträgt hier 35 %.

Man versuchte ein Steuersystem einzuführen, das bezüglich der Kapitalstruktur neutral ist.

19. Nach der für das Jahr 2000 geplanten ungarischen Steuerreform wären im Falle einer umfassenden und modifizierten Flate-rate Einkommensteuer weniger und auch einfacher zu handhabende Steuererklärungen notwendig. Wegen der Ausdehnung der Besteuerungsgrundlage und wegen der Abschaffung aller Steuervergünstigungen – unter ihnen auch die der Anlagesteuer – wäre die Einführung einer Zins- und Versicherungssteuer notwendig gewesen. Durch die Senkung der Grenzsteuersätze und die Vereinfachung des Systems hatten sich sowohl bei der Einkommensteuer, wie auch bei der Umsatzsteuer die Möglichkeiten und der Anreiz zu Steuerhinterziehung und zu anderen Steuervergehen entscheidend verringert. Es war von Anbeginn klar, dass diese Reform nicht als Pareto-optimal bezeichnet werden konnte.
20. Es ist kein Zufall, dass es gerade in Kroatien gelang, ein auf dem Schreibtisch entwickeltes Steuersystem einzuführen. Einer der wichtigsten Gründe dafür bestand darin, dass das Land nach seinem Ausscheiden aus Jugoslawien über kein System des Staatshaushalts verfügte und sich somit wesentlich bessere Bedingungen boten, um ein neues und durchdachtes Reformkonzept zu verwirklichen.

IV. ANHANG

1. ANHANG ZUM KAPITEL II. 2. – MATHEMATISCHE BESCHREIBUNG VON DEM ANGEWANDTEN MODELL¹⁵

Bei der Güterproduktion werden nur zwei Produktionsfaktoren – Kapital und Arbeit – verwendet; die Produktionsfunktion ist neoklassisch, linear-homogen und genügt den Inada-Bedingungen, also

$$Y(t) = F(K(t), L(t)) = L(t)f(k(t)), \quad (1)$$

wobei $k(t)$ den Pro-Kopf-Kapitalstock bezeichnet, $k(t) = \frac{K(t)}{L(t)}$.

Die Staatsausgaben teilen sich auf in staatliche Investitionen, $\xi G(t)$, und Transferzahlungen, $(1 - \xi)G(t)$, die den privaten Haushalten zu Konsumzwecken zur Verfügung gestellt werden. Die Einnahmen bezieht der Staat ausschließlich durch Steuern, wobei einerseits die Kapitalerträge mit dem Steuersatz z_K , andererseits der Konsum durch eine Verbrauchersteuer mit dem Steuersatz z_c belastet werden. Durch die Fixierung der Lohnquote w wird das volkswirtschaftliche Lohneinkommen, $wL(t)$, und dadurch der gesamtwirtschaftliche Kapitalertrag, $rK(t)$, determiniert, also

$$Y(t) = W(t) + \Pi(t) = wL(t) + rK(t). \quad (2)$$

Einkommensgrundlage der Konsumtion sind somit das Arbeitseinkommen, $W(t)$, Kapitalerträge, $\Pi(t)$, und die Transferzahlungen, $(1 - \xi)G(t)$. Aufgrund der obigen Steuervorschriften gilt für die gesamte Konsumtion

¹⁵ Balogh, Meyer [2003]

$$C(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - s_{II})(1 - z_K)\Pi(t) + (1 - \xi)G(t)], \quad (3)$$

für die Konsumtion der einkommensarmen Schicht jedoch nur

$$C(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - \xi)G(t)]. \quad (4)$$

Die Steuereinnahmen des Staates sind demnach $T(t) = T_K(t) + T_c(t)$, also

$$T(t) = z_K\Pi(t) + z_c[W(t) + (1 - s_{II})(1 - z_K)\Pi(t) + (1 - \xi)G(t)]. \quad (5)$$

Bei ausgeglichenem Budget erhält man daraus

$$T(t) = G(t) = \frac{1}{1 - z_c(1 - \xi)}[z_c Y(t) + \{(1 - z_c)z_K - z_c(1 - z_K)s_{II}\}\Pi(t)]. \quad (6)$$

Die zeitliche Veränderung des Kapitalstocks ist identisch mit der Summe aus staatlichen und privaten Investitionen, wobei die Letzteren durch die Ersparnisse des Privatsektors finanziert werden. Unter den eingangs formulierten Voraussetzungen gilt hierfür

$$\dot{K}(t) = s_{II}(1 - z_K)\Pi(t) + \xi G(t) - \delta K(t), \quad (7)$$

wobei mit δ die einheitliche und konstante Abschreibungsrate bezeichnet wird.

Aus den beiden letzten Zusammenhängen ergibt sich

$$\dot{K}(t) = \frac{(1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]}{1 - z_c(1 - \xi)}\Pi(t) + \frac{\xi z_c}{1 - z_c(1 - \xi)}Y(t) - \delta K(t),$$

beziehungsweise unter Verwendung der Gleichungen (1) und (2)

$$\dot{K}(t) = \frac{(1-z_c)[s_H(1-z_K) + \xi z_K]}{1-z_c(1-\xi)} rK(t) + \frac{\xi z_c}{1-z_c(1-\xi)} L(t)f(k(t)) - \delta K(t),$$

und damit für die Dynamik des Pro-Kopf-Kapitalstocks

$$\dot{k}(t) = \frac{\xi z_c}{1-z_c(1-\xi)} f(k(t)) + \frac{(1-z_c)[s_H(1-z_K) + \xi z_K]r - [1-z_c(1-\xi)](g_L + \delta)}{1-z_c(1-\xi)} k(t). \quad (8)$$

Die Bedingungen für positive Wachstumsraten des Einkommens

Wegen der Inada-Bedingungen stellt der erste Summand der rechten Seite von Gleichung (8) eine durch den Koordinatenursprung verlaufende konkave Funktion von $k(t)$ dar. Deswegen kann ein stationäres Wachstumsgleichgewicht nur dann existieren, wenn

$$(1-z_c)[s_H(1-z_K) + \xi z_K]r < [1-z_c(1-\xi)](g_L + \delta) \quad (9)$$

ist.

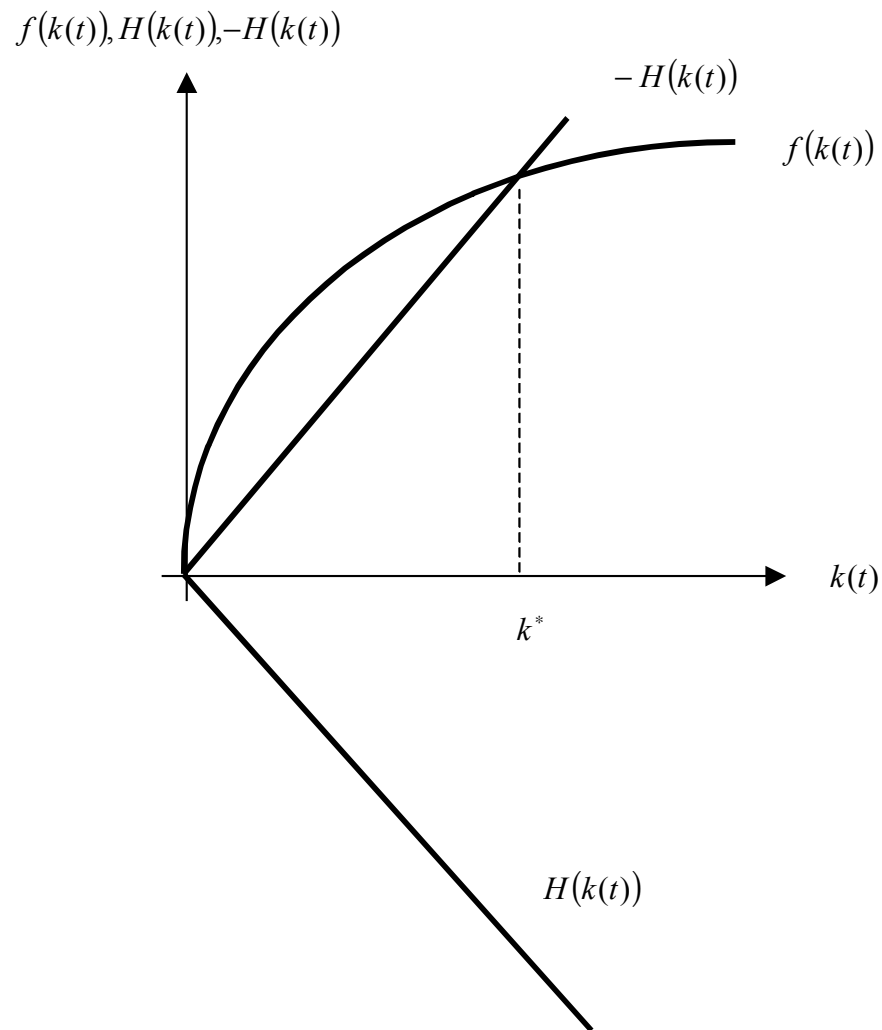
Im entgegengesetzten Fall erhält man aus (8) für $\dot{k}(t) = 0$ den Ausdruck

$$f(k(t)) = - \frac{(1-z_c)[s_H(1-z_K) + \xi z_K]r - [1-z_c(1-\xi)](g_L + \delta)}{z_c \xi} k(t).$$

Um den Gleichgewichtspfad nicht auf den – ökonomisch uninteressanten – Wert $k^* = 0$ zu begrenzen, muss die Steigung der linearen Funktion

$$H(k(t)) = \frac{(1-z_c)[s_H(1-z_K) + \xi z_K]r - [1-z_c(1-\xi)](g_L + \delta)}{z_c \xi} k(t)$$

negativ sein (s. 12. Graphik)



12. Graphik

Dies bedeutet sofort, dass die *Existenz* eines durch konstanten Pro-Kopf-Kapitalstock charakterisierten Wachstumspfad es eigentlich nicht von der Produktionstechnologie abhängt, sondern von Verhaltensparametern der Wirtschaftsakteure (s_H und g_L), beziehungsweise von den wirtschaftspolitisch determinierten Variablen z_c , z_K und ξ ; darüber hinaus wird die Existenz des gleichgewichtigen Wachstumspfad es noch durch die Abschreibungsrate beeinflusst, was jedoch nur bedingt als Technologieabhängigkeit angesehen werden kann.

Aus Bedingung (9) folgt, dass ein stationärer Wachstumspfad nur bei Anwendung eines minimalen Satzes für die Verbrauchssteuer existieren kann, denn man erhält nach einigen Umformungen

$$z_c > \frac{[s_{II}(1-z_K) + \xi z_K]r - (\delta + g_L)}{[s_{II}(1-z_K) + \xi z_K]r - (1-\xi)(\delta + g_L)}. \quad (10)$$

Da des weiteren auch $0 \leq z_c \leq 1$ gelten muss, also $[s_{II}(1-z_K) + \xi z_K]r - (1-\xi)(\delta + g_L) \geq [s_{II}(1-z_K) + \xi z_K]r - (\delta + g_L)$, folgt $\xi = 1$, d. h., der Staat müsste seine gesamten Steuereinnahmen als Transferzahlungen in den Privatsektor zurückfließen lassen. Mit der letzteren Bedingung hätte (10) die Form $z_c > 1$, was ökonomisch schwer interpretierbar wäre. Damit ergibt sich als erste Eigenschaft des obigen Modells:

Aus dem bisher formulierten folgt jedoch noch nicht, dass in der untersuchten Wirtschaft kein dauerhaftes Wachstum möglich ist. So stellt sich als nächste Frage, wann eine positive Wachstumsrate erreicht werden kann, wann also

$$g_Y = \frac{\dot{Y}(t)}{Y(t)} > 0 \text{ ist.}$$

Aus Gleichung (1) – genauer formuliert: aus der Voraussetzung der linearen Homogenität der Produktionsfunktion – erhält man

$$g_Y = g_L + \frac{f'(k(t))}{f(k(t))} \dot{k}(t) = g_L + \varepsilon(f, k) \frac{\dot{k}(t)}{k(t)}, \text{ wobei } \varepsilon(f, k) \text{ die Elastizität der Pro-}$$

Kopf-Produktion bezüglich des Pro-Kopf-Kapitalstocks bezeichnet, also

$$\varepsilon(f, k) = f'(k(t)) \frac{k(t)}{f(k(t))}. \text{ So wird die Wirtschaft von einer positiven}$$

Wachstumsrate des Einkommens charakterisiert, wenn $\frac{\dot{k}(t)}{k(t)} > -\frac{g_L}{\varepsilon(f, k)}$. Daraus

ergibt sich, dass bei einer positiven Grenzproduktivität des Kapitals sowie stagnierender oder steigender Bevölkerungszahl eine positive Wachstumsrate des

Pro-Kopf-Kapitalstocks ausreichend für eine Einkommensentwicklung mit positiver Rate wäre.

Nun ist aber wegen Gleichung (8)

$$\frac{\dot{k}(t)}{k(t)} = \frac{\xi z_c}{1 - z_c(1 - \xi)} \frac{f(k(t))}{k(t)} + \frac{(1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta)}{1 - z_c(1 - \xi)}, \quad (11)$$

also $\frac{\dot{k}(t)}{k(t)} > 0$, wenn

$$f(k(t)) > \frac{[1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta) - (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r}{z_c \xi} k(t), \quad \text{oder wenn}$$

$$f(k(t)) > -H(k(t)).$$

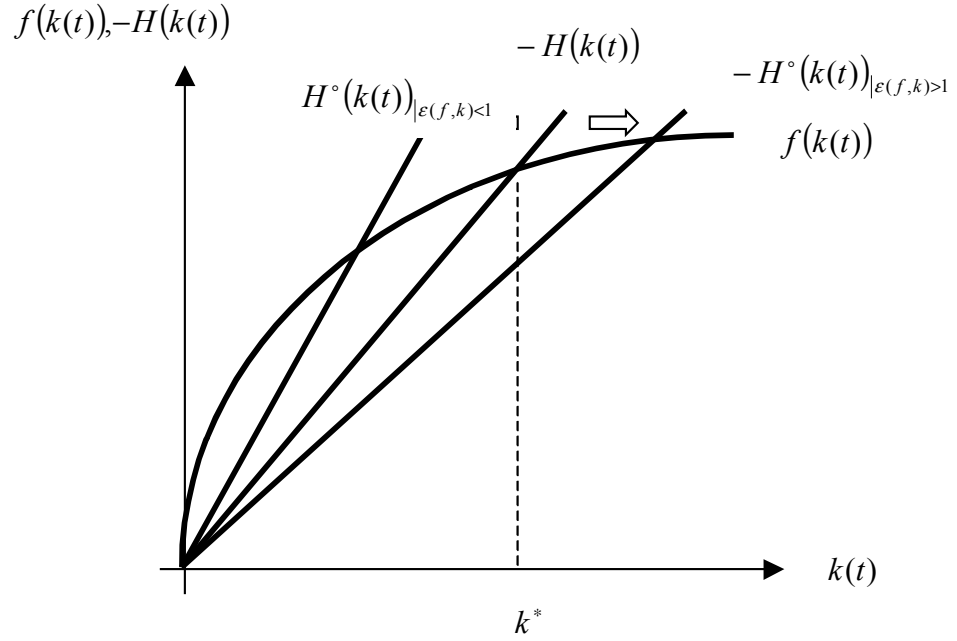
Betrachtet man Graphik 12, dann wird sofort ersichtlich, dass dies – bei vorausgesetzter positiver Steigung der linearen Funktion – nur dann der Fall sein kann, wenn es außer der trivialen Situation $k^* = 0$ keine weitere stationäre Lösung gibt. Unter gegebenen Umständen kann dies nur dann zutreffen, wenn es zwar positive, jedoch keine sinkenden Grenzerträge des Kapitals gibt.

Im Falle einer sinkenden Bevölkerungszahl ist die Bedingung für eine positive Wachstumsrate des Einkommens $\frac{\dot{k}(t)}{k(t)} > A > 0$, mit $A = -\frac{g_L}{\varepsilon(f, k)}$ woraus sich für die Technologie die Bedingung

$$f(k(t)) > \frac{[1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta - \frac{g_L}{\varepsilon(f, k)} k(t)) - (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r}{z_c \xi} k(t), \quad (12)$$

herleiten lässt. Der Ausdruck auf der rechten Seite der Ungleichung ist nur dann weiterhin linear, wenn $\varepsilon(f, k)$ konstant ist. Die Steigung der neuen Funktion

$-H(k(t))$ erhöht sich (verringert sich), wenn die Elastizität der Pro-Kopf-Produktion bezüglich des Pro-Kopf-Kapitalstocks kleiner (größer) als 1 ist. (s. Graphik 13)



13. Graphik

Ist $\varepsilon(f, k)$ nicht konstant, dann kann die erwähnte Ungleichung kann unter

Beachtung der Definition von $\varepsilon(f, k) = f'(k(t)) \frac{k(t)}{f(k(t))}$ umformuliert werden:

$$f(k(t)) > \frac{[1 - z_c(1 - \xi)] \left[g_L + \delta - \frac{g_L}{f'(k(t))} f(k(t)) \right] - (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r}{z_c \xi} k(t), \quad (13)$$

Wegen der sinkenden Bevölkerungszahl hängt die Steigung der durch den Ausdruck

$$\frac{[1 - z_c(1 - \xi)] \left[g_L + \delta - \frac{g_L}{f'(k(t))} f(k(t)) \right] - (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r}{z_c \xi} k(t)$$

gegebenen Kurve – verglichen mit den Fällen der nicht sinkenden

Bevölkerungszahl – vom Vorzeichen des Wertes $\frac{f(k(t))}{f'(k(t))}$ ab. Da nun

$$\frac{d\left(\frac{f(k(t))}{f'(k(t))}\right)}{dk(t)} = \frac{(f'(k(t)))^2 - f(k(t))f''(k(t))}{f^2(k(t))} > 0 \text{ ist, steigt bei sinkenden realen}$$

Grenzerträgen des Kapitals mit sich erhöhendem Pro-Kopf-Kapitalstock die Steigung der Kurve. Bei steigenden Grenzerträgen gilt das Gegenteil, in diesem Falle wäre also die Bedingung für positive Wachstumsraten auch bei sinkender Bevölkerungszahl vorstellbar.

Damit kann die zweite Schlussfolgerung formuliert werden.

Die AK-Technologie

Aus den vorliegenden Gründen soll die Untersuchung jetzt durch die Verwendung der AK-Produktionsfunktion konkretisiert werden, d. h., $Y(t) = AK(t)$, wobei $A > 0$ einen Effizienzparameter der verwendeten Technologie darstellt. Für die AK-Funktion ergibt sich $f(k(t)) = Ak(t)$, $f'(k(t)) = A$ und $f''(k(t)) = 0$. Diese Produktionsfunktion stellt somit einen Spezialfall der zuvor betrachteten Technologien dar.

Bei der gleichen Verteilungspolitik seitens der Regierung erhält man nun für die zeitliche Entwicklung des Pro-Kopf-Kapitalstocks die Formel

$$\dot{k}(t) = \frac{\xi z_c}{1 - z_c(1 - \xi)} Ak(t) + \frac{(1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta)}{1 - z_c(1 - \xi)} k(t) =$$

$$= \frac{\xi z_c A + (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta)}{1 - z_c(1 - \xi)} k(t). \quad (14)$$

Die Lösung dieser Gleichung erhält man in der Form

$$k(t) = k_0 e^{\frac{\xi z_c A + (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta)}{1 - z_c(1 - \xi)} t}, \quad (15)$$

wobei $k_0 = k(0)$ der Anfangswert des Pro-Kopf-Kapitalstocks ist.

Die zeitliche Entwicklung des realen Kapitalbestandes pro Kopf hängt vom Vorzeichen des Exponenten ab, d. h., wenn

$$\frac{\xi z_c A + (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](g_L + \delta)}{1 - z_c(1 - \xi)} > 0,$$

dann geht $k(t)$ gegen Unendlich, für die entgegengesetzte Relation bewegt sich der reale Kapitalstock pro Kopf in Richtung 0. Bedingung für ein Wirtschaftswachstum ist somit, dass der Zähler des Bruches positiv ist. Das bedeutet die Erfüllung der Bedingung

$$z_c > \frac{\delta + g_L - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]}{\xi A + (1 - \xi)(\delta + g_L) - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]}. \quad (16)$$

Da $z_c > 0$, muss im Falle von $\delta + g_L - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K] > 0$ gleichzeitig auch $\xi A + (1 - \xi)(\delta + g_L) - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K] > 0$ gelten, was eine – durch A ausgedrückte – entsprechende Technologie voraussetzt.¹⁶ Aus der ersten

¹⁶ Man kann sich leicht überzeugen, dass dies eintritt, wenn $A > \delta + g_L$, d. h., der Technologiekoeffizient muss ein Produktionsverfahren widerspiegeln, bei dem die Kapitaleffizienz die Auswirkungen von Bevölkerungswachstum und Abschreibungen ausgleicht, oder im Fall stagnierender Bevölkerungszahlen stärker sein muss, als der Verschleiß des Kapitalstocks.

Ungleichung folgt nun $z_K < \frac{\delta + g_L - rs_{II}}{\xi - rs_{II}}$, einschließlich – da $0 < z_K < 1$ – die Gültigkeit der Relation $\xi > \delta + g_L$.¹⁷

Zusammengefasst kann somit festgestellt werden, dass ökonomisch sinnvolle Voraussetzungen bei Vorliegen einer *AK*-Technologie auch in Falle der gewählten verteilungspolitischen Strategie ein positives Wirtschaftswachstum gesichert werden kann. Die Analyse zeigte jedoch, dass dies von der Wahl der Steuersätze unabhängig ist, sondern von der technologischen und von den Verhaltensparametern bestimmt wird. Diese Aussage bezieht sich jedoch nur auf die Existenz des positiven Wachstumspfad. Eine weitere, sicherlich nicht uninteressante Frage wäre, wie sich der Wachstumspfad bei einer Modifikation der Steuersätze verändert.

Aus Gleichung (15) ist ersichtlich, dass das Wachstumstempo des Pro-Kopf-Kapitalstocks durch den Koeffizienten der Zeit angegeben wird, also durch den Ausdruck

$$g_{k(t)} = \frac{\xi z_c A + (1 - z_c)[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K]r - [1 - z_c(1 - \xi)](\delta + g_L)}{1 - z_c(1 - \xi)}.$$

Daraus erhält man

$$\frac{dg_{k(t)}}{dz_c} = \frac{\xi [A - \{s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K\}r]}{[1 - z_c(1 - \xi)]^2}.$$

¹⁷ Theoretisch möglich wäre natürlich auch die Variante zum Erhalt von einem positiven Konsumsteuersatz, dass sowohl Zähler, wie auch Nenner der Ungleichung (16) negativ sind, also $\delta + g_L - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K] < 0$ und $\xi A + (1 - \xi)(\delta + g_L) - r[s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K] < 0$. Die Addition dieser Gleichungen liefert jedoch die Bedingung $A < \delta + g_L$, die jedoch im Sinne der vorigen Fußnote ökonomisch unakzeptabel wäre.

Offensichtlich ist $\frac{dg_{k(t)}}{dz_c} > 0$, wenn $A > \{s_{II}(1 - z_K) + \xi z_K\}r$, d. h., wenn

$z_K < \frac{A - rs_{II}}{r(\xi - s_{II})}$, und selbstverständlich umgekehrt, $\frac{dg_{k(t)}}{dz_c} < 0$, wenn

$z_K > \frac{A - rs_{II}}{r(\xi - s_{II})}$. Da bei positivem Wachstum $A > \delta + g_L$, also $A - rs_{II} > 0$, muss

also wegen der notwendigen Positivität des Kapitalsteuersatzes $\xi > s_{II}$ gelten.

Mit anderen Worten:

Ein Gerechtigkeitskriterium

Der Nutzen einer jeden Einkommensklasse hängt von der Menge der von ihr verkonsumierten Gütermenge ab. Aus Gleichung (3) folgt, dass die Konsumtion der einkommensschwächeren, über kein Kapitaleigentum verfügenden Schicht durch den Ausdruck

$$C_I(t) = (1 - z_c)[W(t) + (1 - \xi)G(t)] \quad (17)$$

gegeben ist. Unter Beachtung von (6) erhält man daraus

$$C_I(t) = (1 - z_c)wL(t) + \frac{(1 - z_c)(1 - \xi)}{1 - z_c(1 - \xi)} z_c Y(t) + \frac{(1 - z_c)(1 - \xi)}{1 - z_c(1 - \xi)} \{(1 - z_c)z_K - z_c(1 - z_K)s_{II}\}rK(t),$$

bzw. für den Pro-Kopf-Konsum

$$c_I(t) = \frac{C_I(t)}{L(t)} =$$

$$= (1 - z_c)w + \frac{(1 - z_c)(1 - \xi)}{1 - z_c(1 - \xi)} z_c f(k(t)) + \frac{(1 - z_c)(1 - \xi)}{1 - z_c(1 - \xi)} \{(1 - z_c)z_K - z_c(1 - z_K)s_{II}\}rk(t). \quad (18)$$

Die Wirtschaftsakteure maximieren den Nutzen über die Periode (t_0, t^*) so, dass die entfernten Zeitpunkte ein geringeres Gewicht bei der Nutzensbestimmung darstellen, d. h.,

$$J(c_I, t) = \int_{t_0}^{t^*} U(c_I(t)) e^{-\rho t} dt \rightarrow \max!,$$

wobei $\frac{dU}{dc_I} > 0$ und $\frac{d^2U}{dc_I^2} < 0$.

Da unter gegebenen Bedingungen $\frac{\partial J}{\partial z_c} = \int_{t_0}^{t^*} \frac{dU}{dc_I} \frac{dc_I}{dz_c} e^{-\rho t} dt$ gilt, ist das Vorzeichen

des Differentialquotienten $\frac{\partial J}{\partial z_c}$ im wesentlichen von $\frac{dc_I}{dz_c}$ ab. Dafür erhält man

aus (18) nach einigen Umformungen

$$\frac{dc_I}{dz_c} = -w + \{f(k(t)) - [z_K + (1 - z_K)s_{II}]rk(t)\} \frac{[1 - z_c(1 - \xi)]^2 - \xi + \xi(1 - \xi)z_Krk(t)}{[1 - z_c(1 - \xi)]^2}.$$

Nun ist $[1 - z_c(1 - \xi)]^2 - \xi > 0$, damit ist der zweite Summand positiv, wenn man – wiederum die Inada-Bedingungen verletzend – eine Technologie mit genügend hohen und auf keinen Fall sinkenden Erträgen voraussetzt ($f'k(t) > [z_K + (1 - z_K)s_{II}]r$). Dies wiederum impliziert die Möglichkeit, dass bei geeigneten – eine bestimmte Grenze nicht übersteigenden – Löhnen die Erhöhung des Konsumsteuersatzes der Pro-Kopf-Konsum der einkommensärmeren Schicht steigen kann und damit auch ihr Nutzen:

$$\frac{dc_I}{dz_c} > 0 \Leftrightarrow \{f(k(t)) - [z_K + (1 - z_K)s_H]rk(t)\} \frac{[1 - z_c(1 - \xi)]^2 - \xi + \xi(1 - \xi)z_Krk(t)}{[1 - z_c(1 - \xi)]^2} > w$$

Interessant ist eher die Umkehrung des soeben abgeleiteten Ergebnisses: Bei einer auf den ersten Blick als durchaus wünschenswert erscheinenden Lohnerhöhung über einen gewissen Wert hinaus kann die Steigerung des Pro-Kopf-Konsums und damit die kontinuierliche Steigerung des Nutzens unter Aufrechterhaltung der gerechten Verteilungspolitik nur mittels eines gesenkten Konsumsteuersatzes realisiert werden – trotz nicht sinkender Erträge, wie zum Beispiel bei der zuvor betrachteten *AK*-Technologie. Dies wird jedoch gemäß Gleichung (16) früher oder später die Bedingung für positives Wachstum verletzen

2. ANHANG ZUM KAPITEL II.3.1. – GRUNDZÜGE DER GELTENDEN KROATISCHEN STEUERREGELUNGEN

TAXATION SYSTEM¹⁸

Croatia has conducted a taxation reform on the basis of the Western European standards. The taxation system gives equal status to all taxpayers, i.e. domestic and foreign natural persons and legal entities. Croatia honours all double taxation agreements made between the former Yugoslavia and other countries, and has already signed new international agreements on avoiding double taxation with numerous other countries.

The current tax system includes the following taxes:

1. profit tax,
2. income tax,
3. value-added tax
4. special tax (excise duty) on certain products (oil and petroleum products, tobacco products, alcoholic beverages, non-alcoholic beverages, beer, coffee, motor cars and other motor vehicles, floating vessels and aircraft, luxury products), tax on insurance premiums for automobile liability
5. real estate sales tax,
6. games of chance tax,
7. certain forms of tax levied by local authorities.

PROFIT TAX

Persons liable to pay profit tax are companies or other legal entities engaged in an economic activity for the purpose of making profits. **The tax base** is the profit calculated as the difference between income and expenditure. The law clearly defines the types of income and expenditure on the basis of which the profit is calculated. Amortization expenditure includes additional, partial or complete write-offs of equipment and business facilities acquired within the tax period. The profit tax rate is **20%**.

Tax benefits:

- a lower profit tax rate (5% to 15%) for taxpayers who perform their activities in areas of special state welfare and in the town of Vukovar;
- a lower profit tax rate (10%) for users of free zones;
- a lower tax rate (0% to 7%, dependent on the invested amount and the number of employees) on profit resulting from new investments. Benefits may be given only to newly established companies for a period of 10 years from the beginning of the investment. However, if an investment in tourism is concerned, the already existing company may be the beneficiary of tax benefits;
- exemption from paying profit tax in 2000 and in the following five business years for tax payers who perform their business activities in the town of Vukovar;
- an additional reduction of the tax assessment base for the amount of salaries (incl. taxes and contributions) which are calculated for the period for which the tax is determined and paid before the day the tax report is submitted. This benefit is granted for a three-year period if disabled persons are employed.

WITHHELD TAX

Taxpayers who pay compensation to foreign legal entities for the use of intellectual ownership rights, market research services, tax consulting, auditing services, dividends, profit shares and interest rates, are obliged to calculate and pay profit tax at the rate of 15%. This withheld tax is not paid on interest rates for selling equipment on credit, tied loans and loans granted by a foreign bank.

If the Contract on the Avoidance of Double Taxation between Croatia and a country where the compensation beneficiary is resident applies, the tax is withheld at rates stipulated by the contract.

INCOME TAX

The taxpayer is the domestic or foreign physical person who earns taxable income. Domestic tax payers pay income tax on all income earned in the country and abroad, which is reduced by transferred loss and personal allowances. Foreign tax payers pay

income tax on all income earned in the country, which is also reduced by transferred loss and personal allowances (1,250.00 HRK per month).

Income is the difference between receipts and payments realised during the tax period (one year). Income tax is paid on the following types of income:

- income from employment (salaries and pensions)
- income from self-employment (trade, profession, agriculture and forestry)
- income from property and proprietary rights (leasing or renting of real estate, sale of real estate, copyrights and industrial property rights)
- income from capital (dividends, shares in profits based on shares in capital and interest rates)
- income from insurance (receipts paid on the basis of insurance).

Income from capital is not determined on the basis of dividends and shares in profits if dividends and shares in profits have been used for increasing the share capital of the company.

The tax base is the difference between realised receipts and payments over the course of the tax period, which is reduced by the transferred loss resulting from self-employment and the personal allowances of every tax payer. Receipts from the insurance of items, liability, life and property are not regarded as income. Receipts from life insurance and voluntary pension insurance are regarded as income if the premiums were exempted from taxation.

Before the taxable income from employment is calculated the gross wage is reduced **by the following compulsory contributions** (paid by the employee):

pension and disability fund contributions	10.75 %
1 st level of pension insurance	5.75 %
2 nd level of pension insurance	5.00 %
medical insurance contribution	9.00 %
employment contribution	0.85 %
Total:	20.60 %

In addition, an employer must pay the following additional contributions, which do not affect the tax base:

pension and disability fund contributions	8.75 %
medical insurance contribution	7.00 %
industrial injuries	0.47 %
employment contribution	0.85 %
Total (industrial injuries excluded)	16.60 %
Total (industrial injuries included)	17.07 %

Income tax is not paid on income from interest on domestic and foreign currency savings accounts, interest on current accounts held at banks, savings institutions and savings and loan co-operatives, income from interest on securities. Income tax rates amount to:

- 15% on taxable income up to 2,500.00 HRK per month;
- 25% on taxable income from 2,500.00 HRK to 6,250.00 HRK per month;
- 35% on taxable income exceeding 6,250.00 HRK per month.

VALUE ADDED TAX (VAT)

A Value-added Tax (VAT) payee is any entrepreneur that delivers any goods or services that have been listed in the VAT regulations. An entrepreneur is any legal or natural person that independently carries out an activity with an intention of earning income.

Value-added Tax is paid on:

- the delivery of all types of goods and services performed in Croatia by an entrepreneur in return for a fee;
- personal consumption;
- the import of goods into Croatia;

- deliveries of goods and services performed by companies for shareholders or members of their families, for which the users of goods or services are not required to pay a fee.

The tax base for applying the VAT is calculated as the amount paid for the goods delivered or for the service performed. VAT is payable at the rate of **22 percent**. The VAT rate amounts to **0%** for all types of bread and milk, medicaments and surgically implanted products, books, scientific magazines, public presentations of films, and services related to organised tourist stays paid by bank transfers from abroad.

VAT exemptions for exports:

- export delivery of goods and processed goods, including transport and all delivery services;
- delivery of goods to tax-free sales outlets and specialised warehouses for foreign and domestically produced goods;
- delivery of goods and provision of services to diplomatic missions under the condition of reciprocity;
- services carried out locally by domestic entrepreneurs for foreign entrepreneurs that carry out maritime, air or river transport;
- deliveries of goods and services for humanitarian organisations, health, cultural and other institutions, units of state administration and local self-government, which are paid from foreign financial donations.

VAT exemptions for imports:

- temporary imports which are exempt from import duties and final imports for humanitarian aid, excluding petroleum and petroleum derivatives, tobacco and tobacco products, alcohol and alcoholic beverages;
- personal luggage and postal parcels up to a total value of 300 HRK, if they are not intended for re-sale
- advertising materials, trademarks, patents, models, etc.;

- donations to humanitarian, health, educational, cultural, religious and sports organisations; import of goods by those organisations; received foreign financial donations;
- services carried out by the Croatian Railways company in transporting imported goods.

VAT exemptions in Croatia:

- renting of residential premises;
- services of banks, savings institutions, credit union organisations, insurance and reinsurance companies;
- medical services carried out in health-care institutions;
- services carried out by medical practitioners and dentists, physical therapists, and private biochemical laboratories;
- services and delivery of goods performed by cultural organisations, social welfare organisations, child welfare organisations, primary, secondary and tertiary education organisations, religious communities, and cultural organisations;
- services and the delivery of goods performed by school institutions.

The prescribed period within which VAT statements must be submitted is 30 days. However, there is an exception for those entrepreneurs who for the previous calendar year delivered goods or performed services to the value of 300,000 HRK (VAT included). In this case a three-month period is prescribed for VAT statements. The threshold for becoming an obligatory VAT payer is fixed at 85,000 HRK, however, entrepreneurs earning less than this amount may voluntarily register themselves on the VAT Payer Register.

The VAT payer calculates value-added tax according to the invoices sent out for the goods delivered or for the service performed within the accounting period. Value-added tax is reduced by the amount of value-added tax stipulated on the invoices for

the goods delivered and the service performed by other entrepreneurs for the VAT payer.

SPECIAL TAX (EXCISE DUTY)

Special taxes (excise duties) are levied as follows:

- persons required to pay excise duty on **petroleum derivatives** are manufacturers and importers. The amount of excise duty varies from 0.00 to 2.40 HRK per litre of petroleum product (depending on type). Excise duty is paid:
 - at the moment of delivery from the manufacturer's, i.e. wholesale warehouse;
 - when the goods are cleared through customs;
 - at the moment of calculating the loss incurred in the manufacturer's and wholesale warehouses.
- persons required to pay excise duty on **tobacco products** (cigarettes and other products) are manufacturers and importers. Manufacturers pay excise duty on tobacco products within 30 days after taking receipt of the tax stamps; importers pay excise duty when the goods are cleared through customs. Excise duty varies from 5.00 to 8.90 HRK per packet (depending on the cigarette brand), and from 1.10 to 38.00 HRK on other tobacco products;
- excise duty on **beer** amounts to 200.00 HRK per hectolitre of domestic or imported beer, i.e. 60.00 HRK per hectolitre of non-alcoholic beer brewed in Croatia or abroad. The duty must be paid within 30 days from the delivery of the beer from the brewery, or when the beer is cleared through customs;
- excise duty on **non-alcoholic beverages** amounts to 40.00 HRK per hectolitre of domestic or imported non-alcoholic beverages. Excise duty on non-alcoholic beverages is paid within 30 days from the delivery from the plant or when they are cleared through customs;
- excise duty on **alcohol or alcoholic beverages** amounts to 60.00 HRK per litre of pure alcohol; it is not paid on wine;

- excise duty on **coffee** imports is paid when the coffee is cleared through customs (for 1 kilogram of coffee net weight):
 - coffee, not roasted, whether decaffeinated or not: 5.00 HRK
 - coffee, roasted, whether decaffeinated or not: 12.00 HRK
 - coffee husks and skins: 15.00 HRK
 - coffee substitutes: 20.00 HRK
- excise duty on **personal cars**, other motor vehicles, ships, boats and aircraft imported or manufactured in Croatia depends on the sales price (cars and motorcycles) or the length of the vessel or the number of seats (aircraft). This Act also regulates the levying of excise duty on used cars, other motor vehicles, vessels and aircraft purchased or acquired by legal entities or natural persons. The duty is paid when the vehicle is cleared through customs, whereas for manufacturers the duty is paid at the moment of delivery.
- excise duty on **luxury products** is paid by legal entities and natural persons, i.e. manufacturers and importers, at the rate of 30% of their value (jewellery and related products, watches, clothes and footwear made of fur and reptile skins, pyrotechnic products and weapons), VAT excluded. Excise duty on luxury products is payable at the moment of delivery of goods to the buyer.
- tax on insurance premiums for automobile liability is paid at the rate of 15%. Entities liable to pay this tax are insurance companies which conclude contracts with legal entities and natural persons and collect insurance premiums from automobile liability directly or indirectly via mediators or agents.

REAL ESTATE SALES TAX

Real Estate Sales Tax is paid on every sale, exchange or other acquisition of real estate using money (the term real estate refers to farming land, construction land, residential and business premises and other buildings). Sales tax is paid by the buyer of the real estate at the rate of 5% of the sale value of the real estate. The acquisition

of newly built buildings, which are taxed according to the VAT Act, is not regarded as a real estate sale.

TAX ON GAMES OF CHANCE

Games of chance are classified under two headings, i.e. classic and special games of chance. In classic games of chance, prizes for winning combinations are predetermined (e.g. lottery, sports betting, lotto). Classic games of chance can be set up and organised only by "Hrvatska lutrija" (Croatian Lottery), which has been founded by the Croatian Government. "Hrvatska lutrija" can be privatised only with the approval of the Croatian Government; it is exempt from paying profit tax, however, it is obliged to pay VAT. Special games of chance are various bets, games in casinos and games on gambling machines and equipment. They can be organised by legal entities headquartered in Croatia on the basis of a concession and approval.

The founding capital of a legal entity that has been granted such a concession has to total at least 4,000,000 HRK, and a single shareholder cannot possess more than 25% of this value. The guarantee deposit at a bank has to amount to at least 30% of the founding capital. The daily risk deposit that has to be kept in the gaming house's premises has to total 300,000 HRK, and an additional 150,000 DM has to be held for payment of prizes. Also, a gaming house has to pay a registration fee amounting to 0.5% of the total value of all deposits grouped by types of games of chance it organises.

The founding capital and long-term assets of a legal entity that organises games of chance using gambling machines or equipment have to total at least 600,000 HRK. The guarantee deposit at a bank for each gambling machine or piece of equipment has to amount to at least 20% of the founding capital. The legal entity is also obliged to pay an immediate fee, which for a five-year period amounts to 140,000 HRK for a club headquartered in a county or in the city of Zagreb, and a further 100,000 HRK for each other club that is situated in another county. The legal entity also pays a payment registration fee amounting to 0.5% of the gross deposits of the club, a monthly fee of 60,000 HRK for the initial number of gambling machines or equipment, 3,600 HRK for an additional 10 units, and 4,000 HRK for every additional unit.

TAX LEVIED ACCORDING TO THE REGULATIONS OF LOCAL AUTHORITIES

Municipalities, cities and counties levy certain kinds of local taxes that are mostly paid by domestic legal entities and natural persons (inheritance tax, weekend cottage tax, road vehicle tax, boat tax). However, the following taxes levied by local authorities may also be paid by foreigners:

County taxes are:

- inheritance and gift tax
- road vehicle tax
- boat tax
- tax on gambling machines and games of chance

Municipality taxes are:

- consumption tax
- weekend cottage tax
- tax on uncultivated agricultural land
- tax on unused entrepreneurial real estate
- tax on unused building site
- brand name tax
- tax on the usage of public areas
- consumption tax paid by legal entities and natural persons engaged in catering, up to a maximum rate of 3% of the sale price of beverages sold in catering facilities;
- brand name tax paid by physical persons and legal entities required to pay profit or income tax, up to a maximum amount of 2,000.00 HRK per name;

Municipalities and towns may prescribe a local tax as follows:

- municipalities at the rate of 10% of income tax;
- towns with a population of less than 30,000 at the rate of 12% of income tax;

- towns with a popul. of more than 30,000 at the rate of 15% of income tax;
- the City of Zagreb at the rate of 30% of income tax.

3. ANHANG ZUM KAPITEL II.3.3. –DIE UNGARISCHEN UND KROATISCHEN STEUEREINNAHMEN

Ungarn (Mrd. Forint)

Tabelle A.

Konsolidierte Staatliche Einnahmen		1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
IV	Steuereinnahmen	988.6	1,143.2	1,390.4	1,642.3	1,999.1	2,328.8	1,780.1	3,221.8	3,857.1	4,227.3
	Einkommensteuer	275.2	225.6	289.7	349.7	405.0	516.4	588.8	694.8	840.6	988.4
1.1	Persönlich	125.0	142.7	210.7	243.5	290.1	389.4	424.5	477.5	578.1	695.7
1.2	Körperschaft	119.9	63.9	54.4	83.5	106.3	126.9	164.2	217.3	262.5	292.7
1.3	Andere Einkommensteuern	30.3	19.0	24.6	22.7	8.6	1	1	-	-	-
2.	Sozialversicherungsbeiträge	325.1	406.8	468.1	544.6	635.6	718.7	916.8	1,069.0	1,323.9	1,288.0
5.	Indirekte Steuer im Innländ	310.9	373.9	464.4	552.8	671.2	807.1	1,034.7	1,241.2	1,460.9	1,710.6
5.1	MwSt	149.5	175.7	286.7	336.4	424.0	515.1	674.8	796.9	941.8	1,153.7
5.2	Konsumsteuern	137.3	166.7	148.2	164.3	200.9	222.1	267.5	320.6	463.7	505.9
6.1	Zölle	62.8	100.2	128.2	150.5	249.4	248.7	161.3	131.6	141.1	137.7
Tabelle L.	Gemeinden										
IV	Steuereinnahmen	65.0	91.9	88.9	105.7	153.9	204.7	273.0	355.2	427.6	507.9
1	Einkommensteuer	47.0	63.0	49.0	61.3	93.6	101.3	135.7	179.1	191.5	242.3
1.1	Persönlich	47.0	63.0	49.0	61.3	93.6	101.3	135.7	179.1	191.5	242.3
4	Vermögensteuer	8.0	11.3	13.7	11.8	16.8	26.7	32.3	39.7	47.8	59.9
5	Umsatzsteuer	9.4	16.6	25.2	31.4	42.4	75.1	102.9	135.4	186.9	204.5
3.6,7	Andere Steuern	.6	1.0	1.0	1.2	1.1	1.6	2.1	1.0	1.4	1.2

Kroatia (Million Kuna)

Tabelle A.

Konsolidierte Staatliche Einnahmen		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
IV	Steuereinnahmen	855	13,162	35,102	40,704	44,808	49,880	59,901	58,044	60,488	62,270
	Einkommensteuer	84	936	3,803	4,507	5,488	5,887	7,376	6,937	5,768	5,391
1.1	Persönlich	70	722	3,212	3,498	4,217	4,102	4,915	4,571	4,094	3,404
1.2	Körperschaft	14	214	592	1,009	1,271	1,785	2,461	2,366	1,674	1,987
1.3	Andere Einkommensteuern	321	4,757	11,605	14,026	15,661	17,880	19,448	19,727	20,549	21,778
2.	Sozialversicherungsbeiträge	346	6,107	15,894	17,746	18,873	20,502	27,968	26,229	29,551	30,106
5.	Indirekte Steuer im Innländ	209	3,799	8,782	8,590	13,504	15,133	22,200	20,218	21,979	22,882
5.1	MwSt	28	401	2,689	4,944	5,369	5,369	5,768	6,011	7,572	7,224
5.2	Konsumsteuern	99	1,230	3,487	3,937	3,965	4,676	4,256	4,437	3,896	4,230
6.1	Zölle										
Tabelle L.	Gemeinden										
IV	Steuereinnahmen	....	....	2,745	3,074	3,701	3,994	4,838	4,624	4,828	5,083
1	Einkommensteuer	....	....	2,350	2,611	3,191	3,331	4,152	3,942	4,105	4,287
1.1	Persönlich	....	....	2,105	2,220	2,690	2,612	3,136	2,967	3,392	3,588
4	Vermögensteuer	....	....	258	335	379	505	539	545	545	598
5	Umsatzsteuer	....	....	105	123	125	146	145	158	175	193
		....	....	32	5	6	13	1	11	3	5

GFS Yearbook[2002]

V. LITERATURVEZEICHNIS

Adó és járulékreform 2000 [1999]; Pénzügyminisztérium

Ahlheim, M. - Rose, M.[1984]: Alte und neue Masse individueller Steuerlasten. Heidelberg Universitaet (Heidelberg)/Wirtschaftswissenschaftliche Fakultaet: Diskussionsschriften: 92.

Ahlheim, M. - Rose, M.[1992]: Messung individueller Wohlfahrt. Springer, Berlin

Andel, N.[1998]: Finanzwissenschaft. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck),Tübingen

Atkinson, A. B. - Stiglitz, J. E.[1980]: Lectures on Public Economics. McGraw-Hill, Maidenhead

Bach, S.[1994]: Warum sind die alte Steuern gute Steuern? Wirtschaftsdienst, 1994/III.

Balogh, L. [2002]: Steuerreform in Ungarn 2000. Und warum nicht? BERG, Bamberg

Balogh, L. [2002]: The Transition Process and the Changing Role of the Hungarian State. BERG, Bamberg

Balogh, L. – Meyer, D.[2003]: Gerechte und effiziente Steuersystem. Andrassy Working Paper Series IV, Budapest

Balogh, L.[1999]: Államháztartás. Ötödik rész, pp.175-299. in:**Bánfi, T.** (szerk.)[1999]: Pénzügytan. Tanszék Kft, Budapest

Bareis, D.[2000]: Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich. Steuer und Wirtschaft 2000/2

Bartel, R.[2002]: Die Tobin Steuer. WISO 2002/1.

Baumol, W.J. - Blinder, A. S.[2000]: Economics - Principles and Policy. Harcourt College Publication, Fort Worth

- Bender, D. et al**[1999]: Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik. Franz Vahlen, München
- Benzel, W. – Wolf, J.**[2001]: Unternehmens-Steuerreform. Metropolitan Verlag, Regensburg
- Bernholz, P. - Breyer, F.**[1993]: Grundlagen der politischen Ökonomie. Mohr Verlag, Tübingen
- Blanchard, O. J. - Fischer, S.**[1998]: Lectures on Macroeconomics. MIT Press. Cambridge
- Blankart, C. B.**[2001]: Öffentliche Finanzen in der Demokratie. Vahlen, München
- Boadway, R. W. - Bruce, N.**[1984]: Welfare Economics. Basil Blackwell, Oxford
- Browning, E. K.**[1994]: Public finance and the price system. Macmillan Publishing Company, New York
- Brümmerhoff, D.**[1996]: Finanzwissenschaft. Oldenbourg, München
- Brümmerhoff, D.**[2001]: Finanzwissenschaft. Oldenbourg, München
- Buchholz, W.**[1998]: Zeit(in)konsistente Steuerpolitik Steuersystems. Schriften d. Vereins f. Sozialpolitik/256
- Bühner, R.**[1996]: Kapitalmarktorientierte Besteuerung. Wirtschaft und Studium
- Christoph, J.**[1998]: Steuerpolitik in Transzformationprozess. IFO, München
- Copeland, Th.E. – Weston, G.F.**[1992]: Financial Theory and Corporate Policy. Addison-Wesley, Boston
- Cornes, R. - Sandler, T.**[1996]: The theory of externalities, public goods, and club goods. Cambridge University Press, Cambridge
- Dudde, K.**[2002]: Ökosteuern: Eine Bestandaufnahme. Steuer & Studium
- Faria, J. R.**[2000]: A two-class fiscal and monetary growth model. Structural Change and Economic Dynamics, vol. XI, pp. 355-364.
- Haushaltsrecht des Bundes[1998]. Bundesministerium der Finanzen.

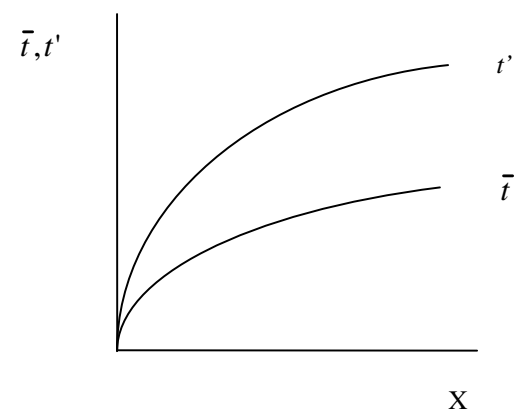
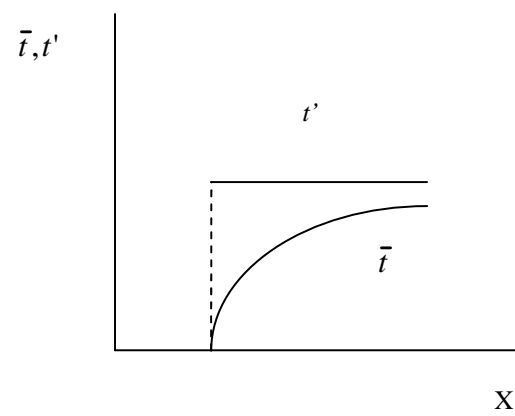
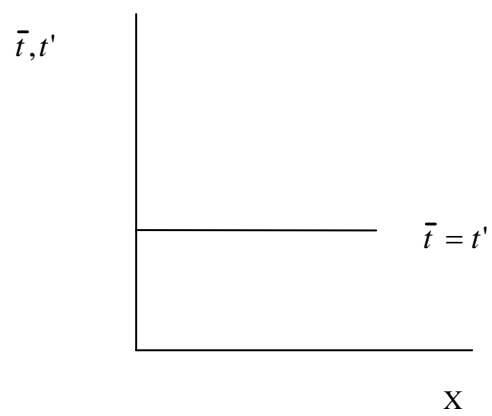
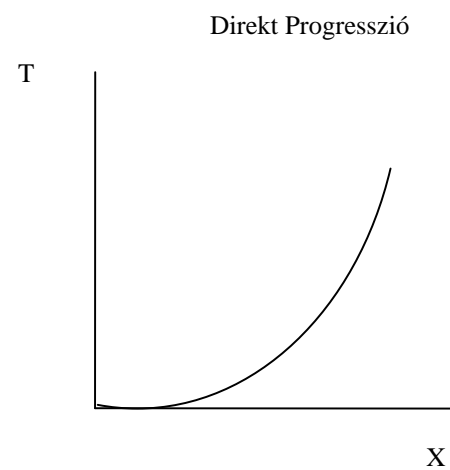
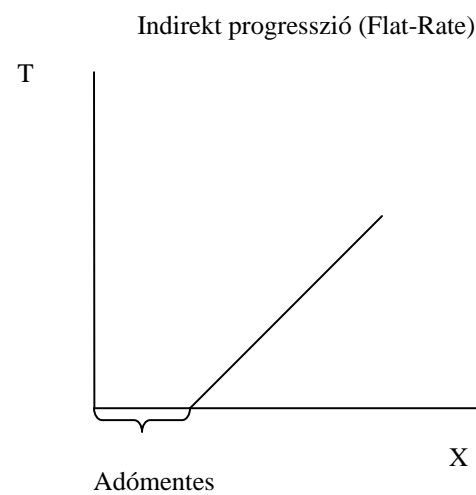
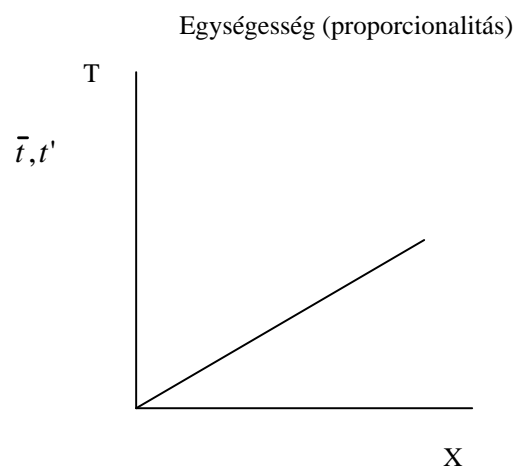
- Heertje, A. - Wenzel, H.D.**[2001]: Grundlagen der Volkswirtschaftslehre. Springer Verlag, Berlin
- Heilmann, M.**[1984]: Lorenz von Stein und die Grundprobleme der Steuerlehre. Decker Verlag, Heidelberg
- Herzig, I. - Müller, M.**[2000]: Betriebswirtschaftliche Anforderungen... Steuer und Wirtschaft
- Hetényi, I.**[1994]: Állami pénzügyek távlatai Magyarországon. Pénzügyi Szemle, 4. sz.
- Hetényi, I.**[1994]: Államháztartási folyamatok a kilencvenes évek elején. Közgazdasági Szemle 1994. 5. sz.
- Hetényi, I.**[1995]: Vagyonadó vagy amit akartok. Pénzügyi Szemle, 9. sz.
- Hetényi, I.**[1998]: A tőkejövedelmek adóztatása. Bankszemle, 6-7. sz.
- Hetényi, I.**[1998]: Gondolatok a növekedési politikáról. Pénzügyi Szemle, 2. sz.
- Hetényi, I.**[1999]: Adópolitikai ismeretek. BKÁE jegyzet
- Hetényi, I.**[1999]: Adóreform 2000. Vágyak és eszközök. Figyelő, 11. sz.
- Homburg, S.**[2000]: Allgemeine Steuerlehre. Vahlen, München
- Kreps, D. M.**[1994]: Mikroökonomische Theorie. Verlag Moderne Industrie, Landsberg/Lech
- Kruschwitz, L.**[1995]: Investitionsrechnung. Walter de Gruyter, New York
- Kruschwitz, S.H.**[2003]: Investitionsneutrale Steuersysteme unter Sicherheit. Wissenschaftliches Studium
- Legal Framework for doing business in Croatia; Croatian Investment Promotion Agency 1999.
- Lenk, T.** [1985]: Seminar Grundlegen der Besteuerung. Universität Leipzig
- Löhr, D.**[2000]: Die Brühler Empfehlungen. Steuer und Wirtschaft **Musgrave, R. A.**[1974]: Finanztheorie. J.C.B. Mohr, Tübingen

- Musgrave, R.A. - Musgrave, P.B.** [1984]: Public finance in theory and practice. McGraw-Hill, New York
- Musgrave, R.A. – Musgrave, P.B – Kullmer, L.** [1994]: Die öffentliche Finanzen. Mohr-UTB
- Neumark, K.F.**[1988]: Steuerpolitische Ideale der Gegenwart in: Zukunft der Staatfinanzierung.
- Nowotny, E.**[1999]: Der öffentliche Sektor. Einführung in die Finanzwissenschaft. Springer Verlag, Berlin
- O’Connell, J.** [1995]: The two/one class model of economic growth. Oxford Economic Papers, vol. XLVII pp. 363-368.
- Pasinetti, L.** [1989]: Ricardian debt/taxation equivalence in the Kaldor theory of profits and income distribution. Cambridge Journal of Economics, vol. XIII, pp.25-36.
- Phelps, E.**[1961]: The Golden Rule of Capital Accumulation: A Fable for Growthmen. American Economic Review, vol. LI., pp.638-643.
- Ramanathan, Ramu** [1976]: The Pasinetti paradox in a two-class monetary growth model. Journal of Monetary Economics, vol. 2 pp. 389-397.
- Rawls, J.**[1971]: The Theory of Justice. Harvard University Press, Cambridge
- Rawls, J.** [1997]: Az igazságosság elmélete. Osiris Kiadó, Budapest
- Rose, M. - Wenzel, H.D. - Wiegard, W.**[1981]: Optimale Finanzpolitik. Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, New York
- Rose, M.**[1988]: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Steuer und Wirtschaft, 1988/2
- Rose, M. (Hrsg)- Albrecht, P.** [1991]: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Springer, Berlin
- Rose, M.**[1991]: Steuerreform in Osteuropa: ökonomisches Konzept und administrative Möglichkeiten: Saarbrücken Vorträge, Reden und Berichte. Universität des Saarlandes, Europa-Institut, Sektion Wirtschaftswissenschaft

- Rose, M.**[1991]: Wirkungen einer konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems auf Kapitalbildung und Wohlfahrt. Heidelberg: Alfred-Weber-Inst., Univ. Diskussionsschriften / Universitaet Heidelberg, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultae
- Rose, M.**[1992]: Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen: zur Neuregelung der Zinsbesteuerung aus der Sicht einer konsum- und damit marktorientierten Neuordnung des Gesamtsteuersystems. Heidelberg: Verl. Recht u. Wirtschaft Betriebs-Berater: Beilage: 1992/5
- Rose, M.**[1994]: Ein einfaches Steursystem für Deutschland. Wirtschaftsdienst,
- Rose, M.**[1998]: Konsumorientierung des Steuersystems. Schriften d. Vereins f. Sozialpolitik/256
- Rosen, H. S. - Windisch, R.**[1992]: Finanzwissenschaft. Oldenbourg, München
- Rosen, H. S.**[2002]: Public Finance. McGraw – Hill, Boston
- Scheer, C.**[1997]: Steuerpolitische Ideale – gestern und morgen. Schriften d. Vereins f. Sozialpolitik, 256.
- Schwarz - Wenzel, H.D.**[2000]: Ein Vergleich der Privatisierung. Berg, Bamberg
- Sigloch, J.**[2000]: Unternehmenssteuerreform 2001. Steuer und Wirtschaft
- Steuern von A bis Z Bundesministerium der Finanzen Ausgabe, 1998
- Steuern von A bis Z Bundesministerium der Finanzen Ausgabe, 2001
- Steuerreform 2000; Bundesministerium der Finanzen
- Stiglitz, J. E. – Schönfelder, B.**[1989]: Finanzwissenschaft. R. Oldenbourg Verlag, München – Wien
- Stiglitz, J.E.- Schönfelder, B.**[1996]: Finanzwissenschaft; Oldenbourg Verlag, München
- Stiglitz, J.E.**[1999]: Volkswirtschaftslehre; Oldenbourg Verlag, München
- Stiglitz, J. E.**[2000]: Economics of the Public Sector. W.W. Norton and New York, London

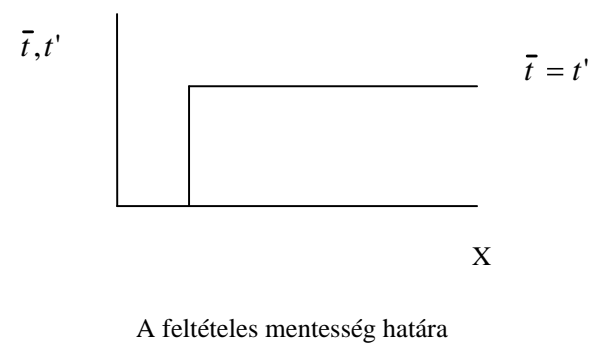
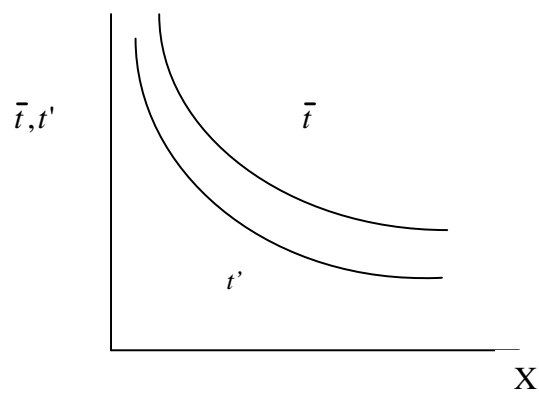
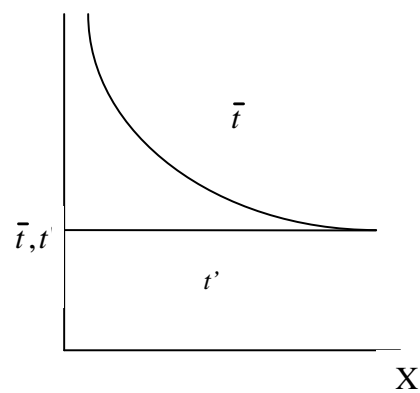
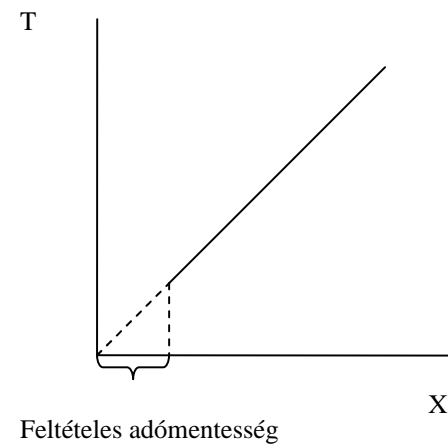
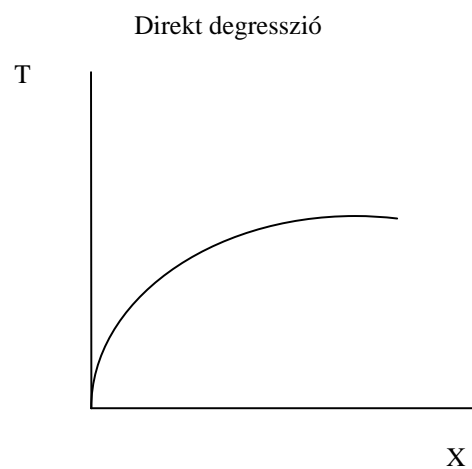
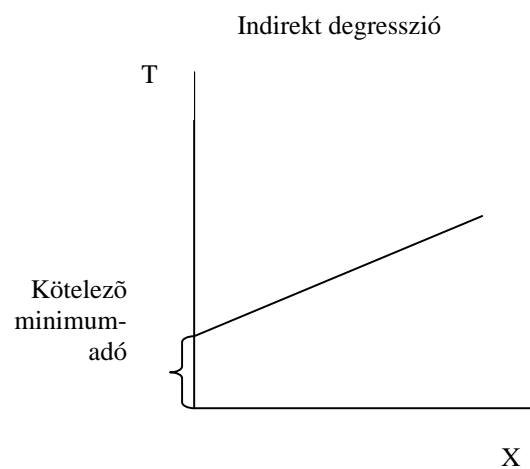
- Stiglitz, J.E.**[2000]: A kormányzati szektor gazdaságtana. KJK, Budapest
- Treier, V.**[2001]: Steuerwettbewerb in Mittel- und Osteuropa. BERG, Bamberg
- Treier, V. – Wenzel, H.D.**[1999] : Die Rolle des Staates in der Systemtransformation, BERG, Bamberg
- Valentinyi, Á.**[2001]: A tőkejövedelem optimális adóztatása. Közgazdasági Szemle
- Varian, H.R.**[1999]: Intermediate Microeconomics. Norton, New York
- Varian, H.R.**[2000]: Microeconomic Analysis. Norton, New York
- Wagner, F.**[1995]: Entscheidungsneutralität der Besteuerung. Wirtschaft und Studium
- Wagner, F.**[2000]: Unternehmenssteuerreform und Corporate Governance. Steuer und Wirtschaft
- Wenzel, H.D.**[1986]: Wirtschaftspolitik in temporären Gleichgewichten. Skriptum, München.
- Wenzel, H.D.**[1986]: Verteilung und Wachstum. Skriptum, München
- Wilhelm, J.**[2002]: Investition und Finanzierung. Uni-Passau
- Wrede, M.**[1995]: Taxation in Transition Economies. BERG, Bamberg
- Zimmermann, H. – Henke, K.D.** [2001]: Finanzwissenschaft. Vahlen, München
- <http://www.ernstyoung.hr/taxlaw.html#corporate>;
- <http://www.ernstyoung.hr/taxlaw.html#personal>
- <http://www.ernstyoung.hr/taxlaw.html#vat>
- [http://www.hgk.hr/komora/eng/HTD/#TAXATION SYSTEM](http://www.hgk.hr/komora/eng/HTD/#TAXATION_SYSTEM)

1. ábra Adókulcsok, progresszivitás



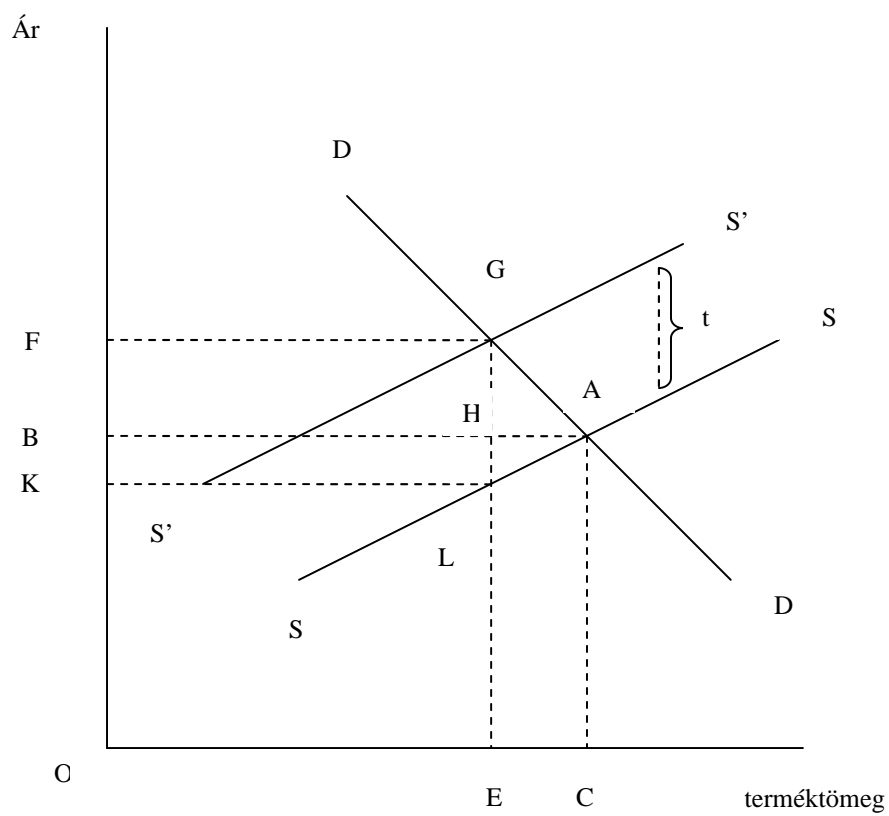
Forrás: Lenk[1995], p.15

2. ábra Adókucskok, degresszivitás



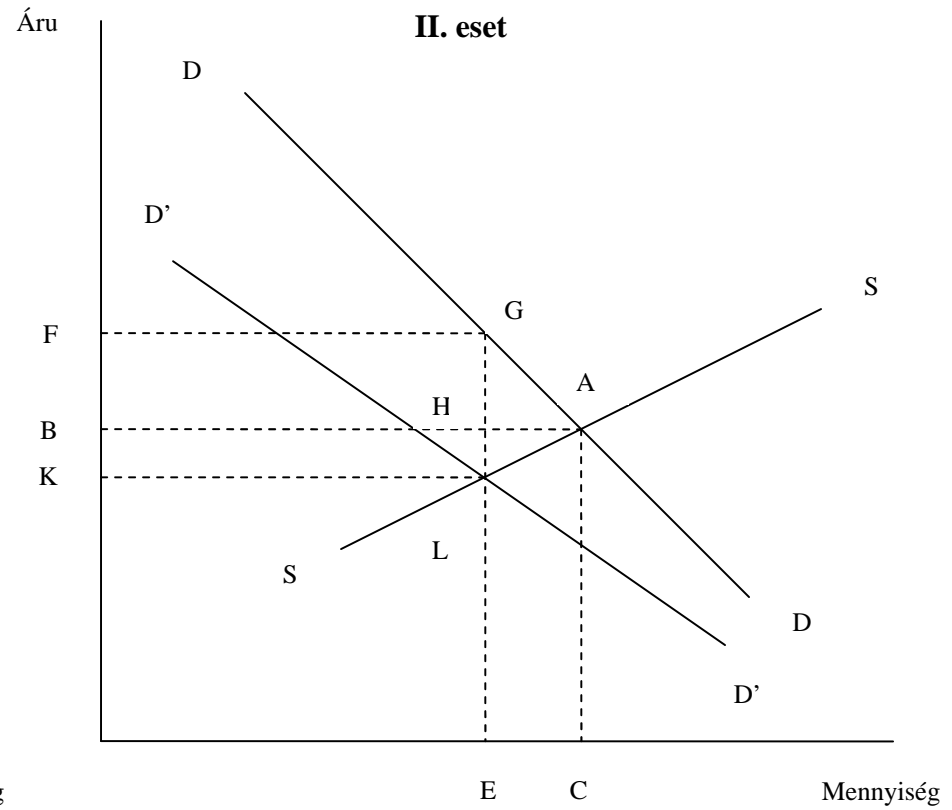
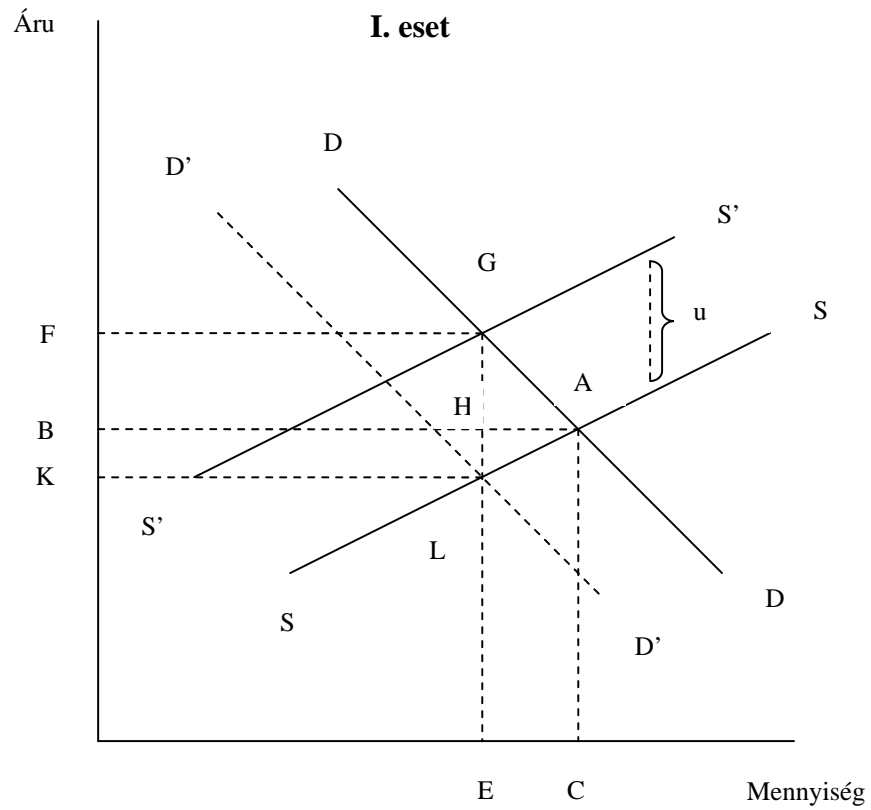
Forrás: Lenk[1995], p. 16

3. ábra Adóincidencia termékadónál



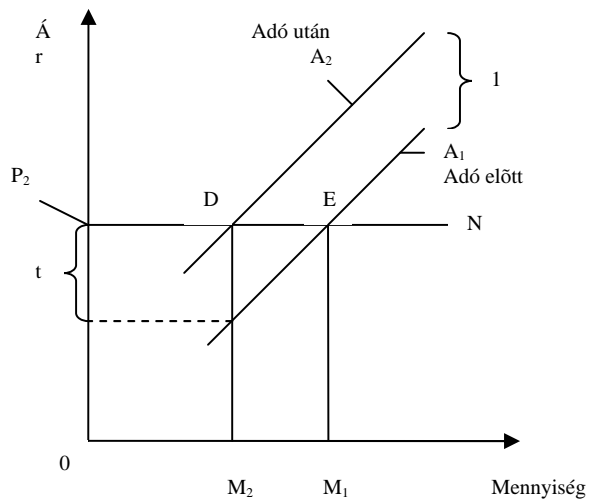
Forrás: Musgrave[1994], 2.kötet, p.54

4. ábra Adóincidencia termék- és jövedelemadónál

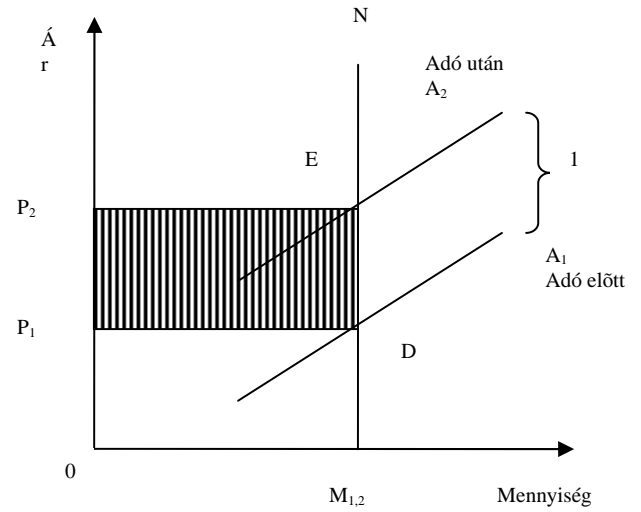


Forrás: Musgrave[1994], 2. kötet, pp.54

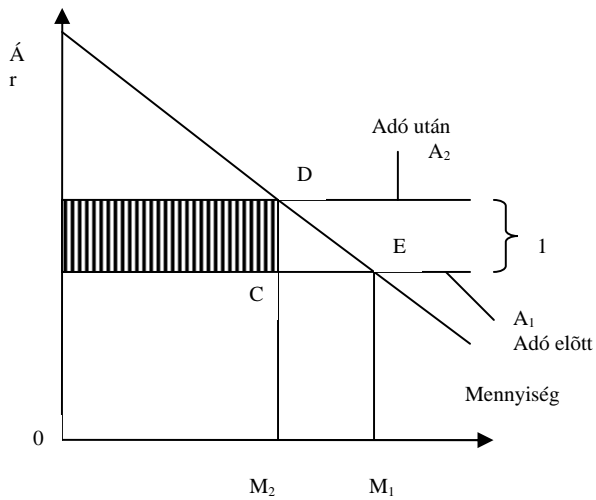
5. ábra Adóincidencia szélsőséges rugalmasságok esetén



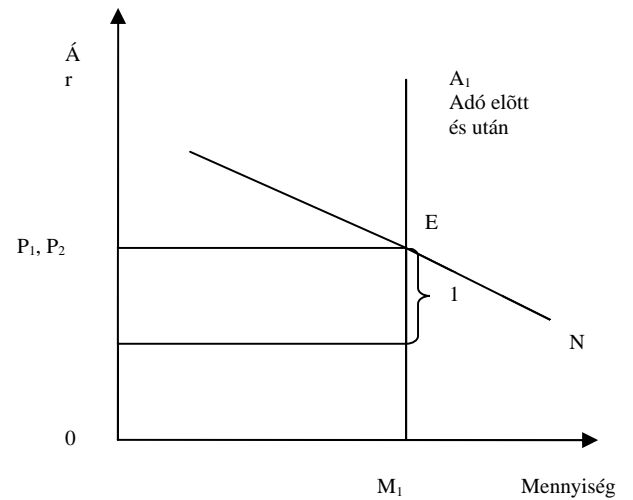
Termékdó végtelenül rugalmas kereslet esetén



Termékdó rugalmatlan kereslet esetén



Termékdó végtelenül rugalmas kínálat esetén

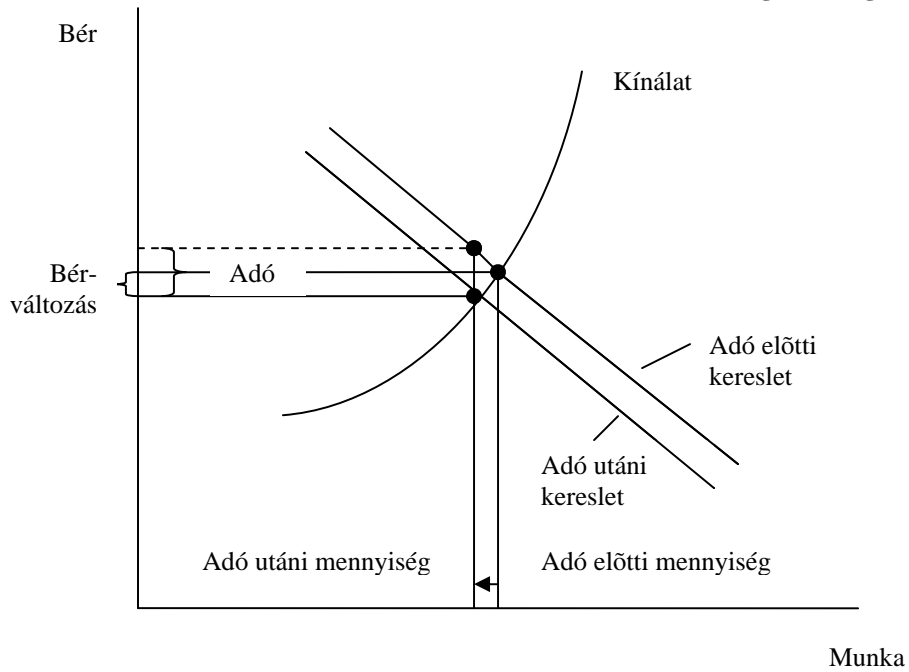


Termékdó rugalmatlan kínálat esetén

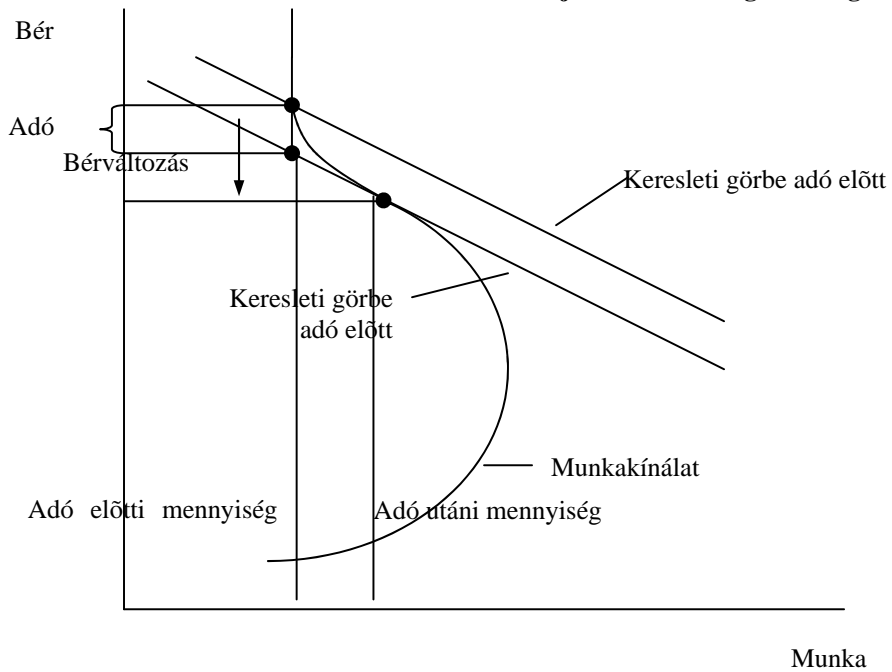
Forrás: Lenk[1995], p.19

6. ábra Incidencia és a munka kínálati rugalmassága

A munka normál kínálati rugalmassága esetén



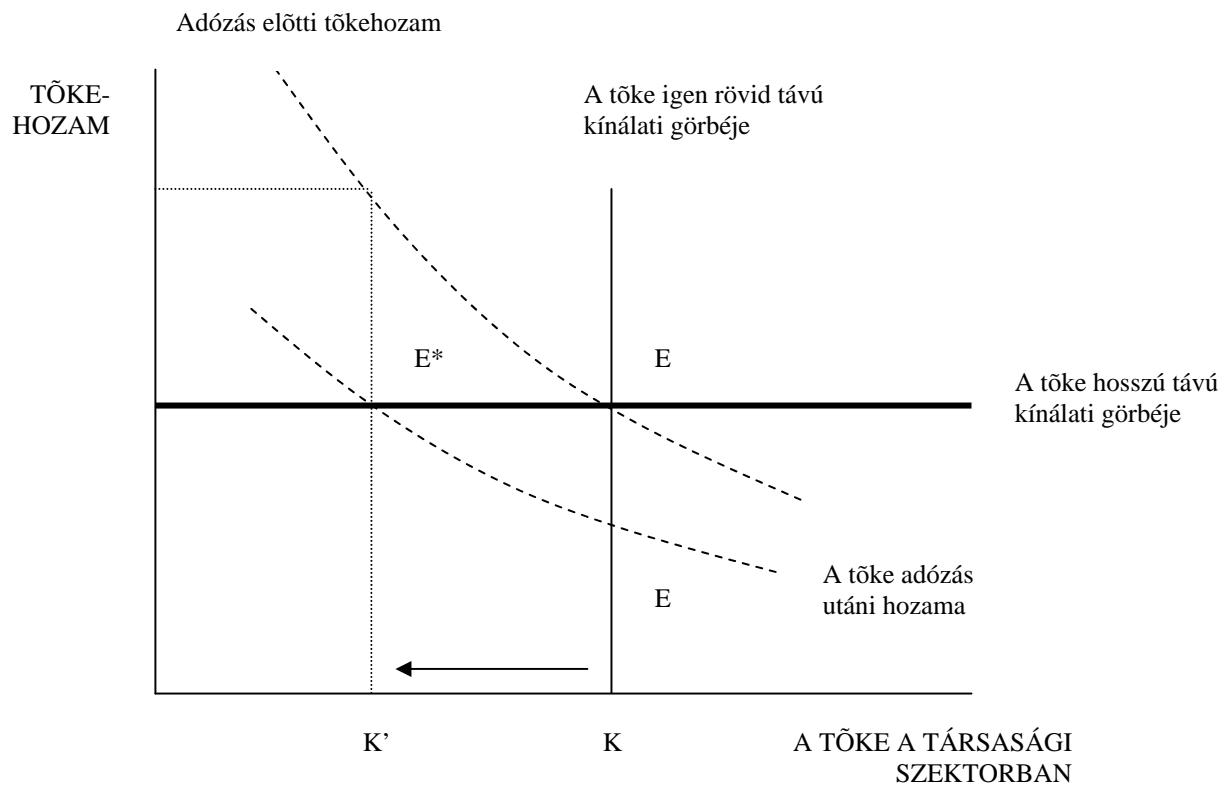
A munka sajátos kínálati rugalmassága esetén



Forrás: Stiglitz[1996], p.438

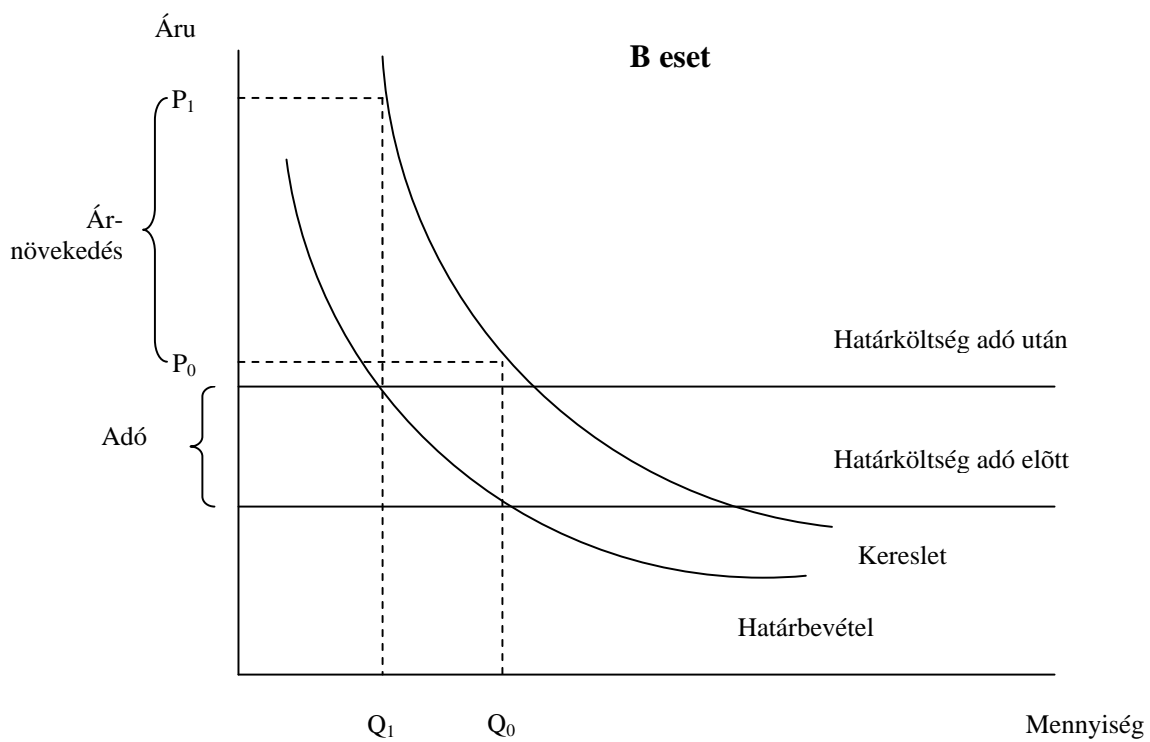
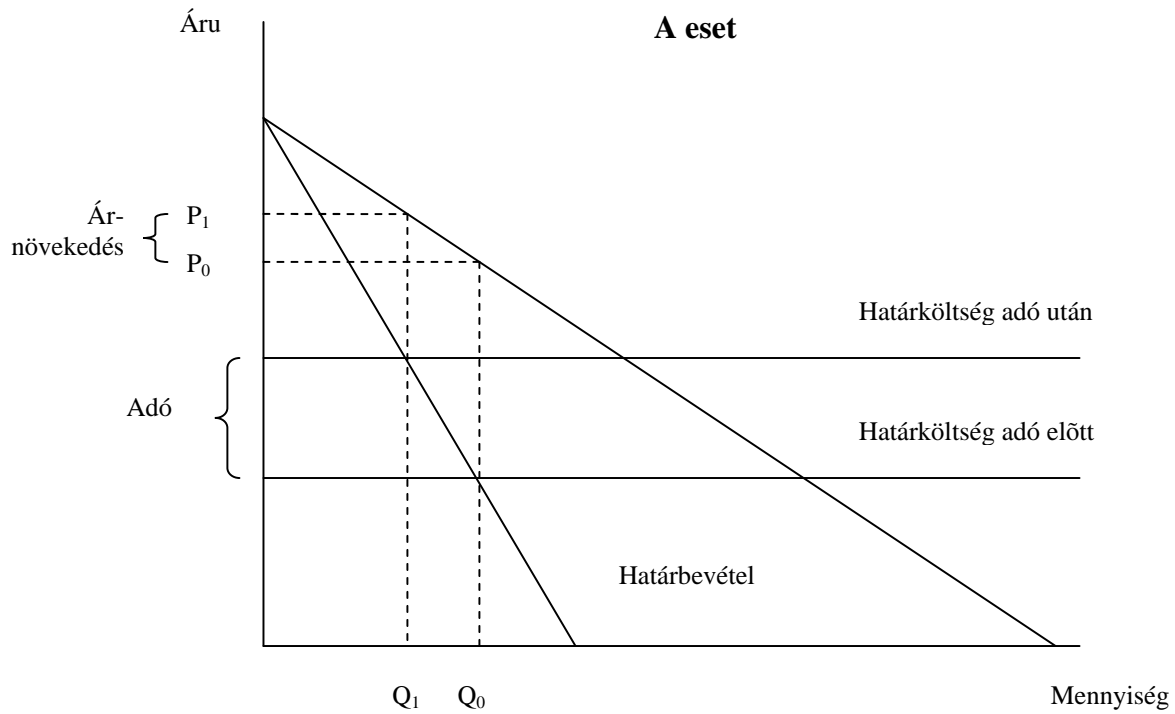
7. ábra

Incidencia és a tőke kínálati rugalmasság



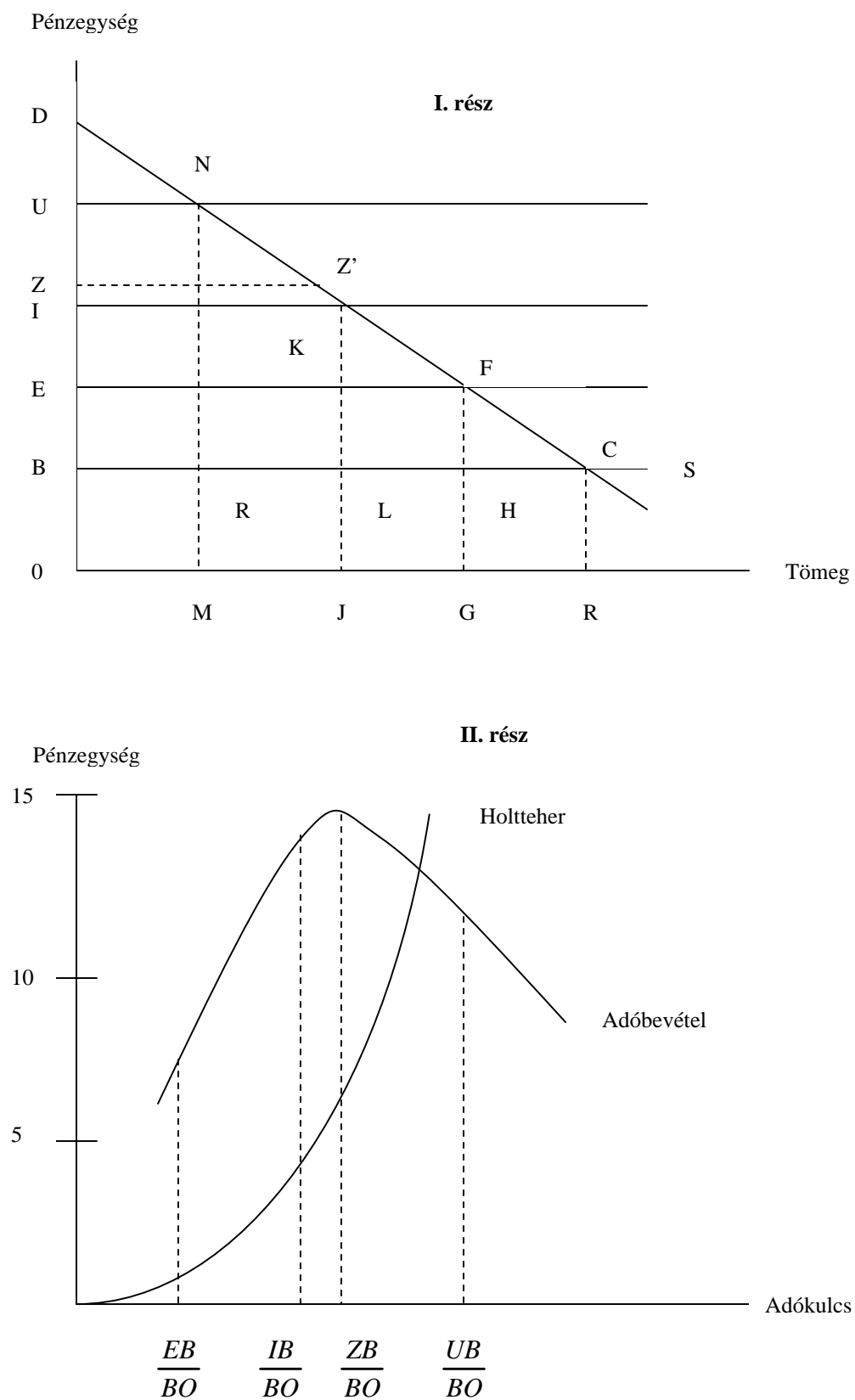
Forrás: Stiglitz[2000], p.577

8. ábra Adóincidencia monopol kínálat esetén



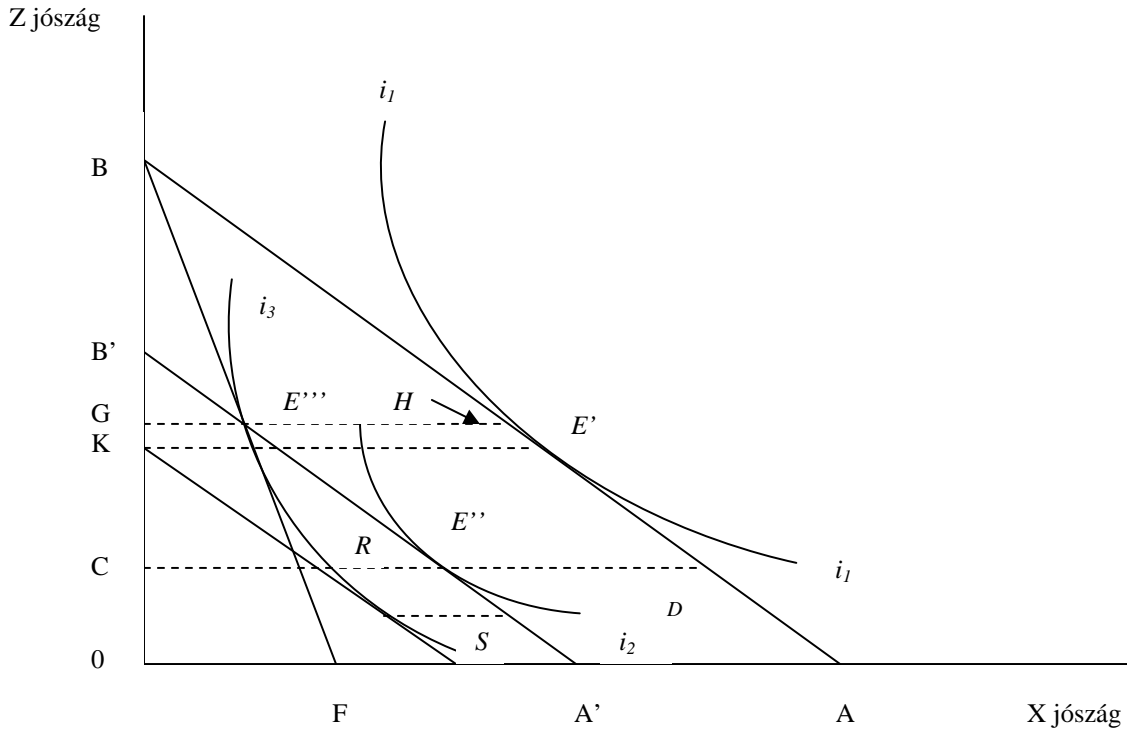
Forrás: Stiglitz[2000]

9. ábra Holtteher-vesztesség és adóhatékonyság



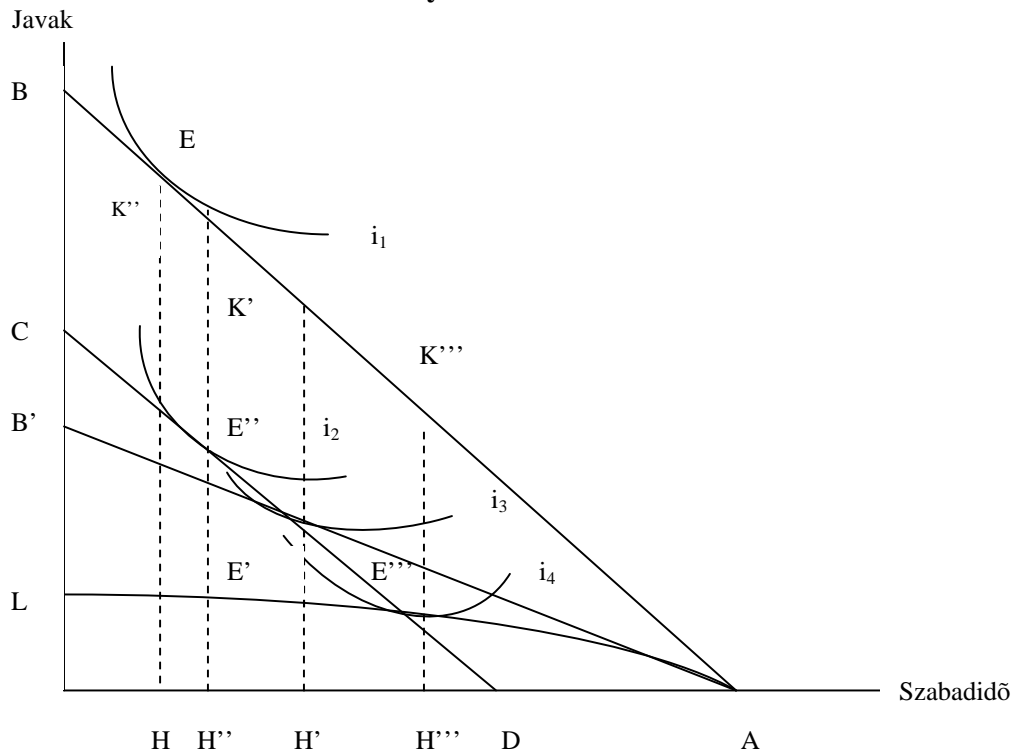
Forrás: Musgrave[1994], 2. kötet, p.100

10. ábra **Általános egyensúlyi elemzés két termék piacán**



Forrás: Musgrave[1994], 2. kötet, p.104

11. ábra **Helyettesítési hatás a munka és szabadidő között**



Forrás: Musgrave[1994], 2. kötet, p.10

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.